



TRABAJO DE FIN DE GRADO

Impuesto de sucesiones y donaciones

(Inheritance and gift tax)

Autor: D. Jesús Beltrán Díaz

Tutor/es: Dra D^a. María del Carmen Navarro del Águila

Grado en Economía

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

Curso Académico: 2016/ 2017

Almería, (Julio) de 2017

Contenido

1. RESUMEN	4
2. INTRODUCCIÓN	5
3. CAPÍTULO 1: EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL MARCO DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL.	6
3.1. Objeto, Naturaleza y Ámbito territorial.	6
3.2. Análisis de rendimientos por comunidades autónomas	8
4. CAPÍTULO 2: IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES:	10
4.1. Obligación personal y real de contribuir.	10
4.2. Hecho imponible.	10
4.3. Sujeto pasivo: Contribuyentes.	10
4.4. Base imponible.	11
4.5. Base liquidable.	13
4.6. Reducciones a la base liquidable.	13
4.7. Devengo y prescripción.	15
4.8. Tipo de gravamen.	16
4.9. Deuda tributaria.	17
5. CAPÍTULO 3: GESTIÓN.	19
5.1. Órganos competentes.	19
5.2. Liquidación y pago.	19
6. CAPÍTULO 4: INFRACCIONES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO.	20
7. CAPÍTULO 5: LA REGULACIÓN AUTONÓMICA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES:	21
7.1. Competencias cedidas a las CC.AA.	21
7.2. Alcance de la cesión normativa.	23
8. CAPÍTULO 6: COMPARATIVA DEL ISD ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS.	24

9. CAPÍTULO 7: PRESUNTA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.	31
9.1. Abuso de presunciones y repercusión en el principio de capacidad económica.	32
9.2. Inseguridad jurídica en valoraciones.	32
9.3. El devengo del impuesto en el momento de la muerte del causante.	33
9.4. Inconstitucionalidad del requisito de residencia.	34
10. CAPÍTULO 8: ARGUMENTOS EN DEFENSA DE LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.	34
10.1. Complejidad de entendimiento y aplicación del impuesto	34
10.2. Pequeña recaudación y escaso efecto redistributivo.	35
10.3. Desigualdad de la normativa en materia del ISD en Comunidades de Régimen Común con las de Régimen Foral.	36
10.4. No existe razón técnica para su supervivencia.	37
11. CAPÍTULO 9: IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA UE.	38
11.1. Compatibilidad de la regulación española con la UE.	39
11.2. Análisis comparativo del ISD en diversos países de la UE.	39
11.3. Comparativa ISD entre EUROPA y EEUU.	44
12. CAPÍTULO 10: SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO.	44
13. CAPÍTULO 11: CASO PRÁCTICO.	46
14. CONCLUSIÓN.	51
15. BIBLIOGRAFÍA.	53
16. ANEXO.	55

1. RESUMEN

Este Trabajo Fin de Grado se basa en un análisis en profundidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto a nivel del Estado Español, así como una breve descripción del Impuesto de algunas Comunidades Autónomas, tratando de abordar cuestiones como sus deducciones y bonificaciones propias de cada Comunidad, y el Impuesto en el ámbito de la Unión Europea, la compatibilidad de la regulación española con la europea y una breve descripción del impuesto en otros países pertenecientes a la Unión Europea. Los principales análisis que se llevan a cabo en este trabajo versan sobre el ISD dentro del marco del sistema fiscal, los distintos elementos del impuesto, así como la obligación personal o real de contribuir, el sujeto pasivo, base imponible, devengo o prescripción, tipo de gravamen o la cuota. Además se estudiarán las posibles sanciones e infracciones, la posible inconstitucionalidad del Impuesto, la competencia normativa referentes al Impuesto llevada a cabo por las CC.AA., así como los argumentos en defensa de la supresión del impuesto. Para finalizar se hablará de la situación actual del ISD y se expondrá un caso práctico por un causante con residencia habitual en territorio de la Comunidad Andaluza a modo de ejemplo.

2. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como cometido analizar el impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin embargo, nuestro estudio va más allá del simple estudio del impuesto y sus características.

Entre los objetivos del presente trabajo se tratará de enmarcar el impuesto en el marco del sistema fiscal, así como un análisis de su rendimiento por comunidades autónomas.

Se analizarán aspectos básicos como la obligación personal y real de contribuir, el hecho imponible, la base imponible, la base liquidable y sus reducciones, así como su cuota tributaria entre otros.

Se hablará además de la gestión del impuesto así como las infracciones y sanciones que se puedan originar por incumplimiento

En cuanto a su regulación autonómica, se trata de un impuesto que a lo largo de los años ha experimentado continuas actualizaciones, bien mediante modificaciones por normativa estatal o mediante modificaciones llevadas a cabo por la normativa de cada Comunidad Autónoma en el ámbito de su competencia, debido a que estas últimas presentan un gran papel en la potestad legislativa que concierne a diversos aspectos del impuesto.

Una vez analizadas las competencias autonómicas, se estudiará su incidencia en la Comunidad Autónoma de Andalucía, así como una comparativa con comunidades autónomas cercanas como Murcia o con otras más lejanas como es la comunidad de Madrid, debido principalmente a la gran diferencia existente en la contribución del impuesto originado por la descentralización de la potestad normativa en el tema que nos ocupa.

Otro objeto de estudio en este trabajo será, la presunta inconstitucionalidad del impuesto así como una serie de fundamentos que llevan a la posible supresión del mismo.

En definitiva, lo que se pretende es llevar a cabo un estudio sobre los aspectos más importantes del impuesto, tanto a nivel autonómico, como nacional y una comparativa con diversos estados pertenecientes a la UE, ya que España es un estado perteneciente a la UE y por tanto sometido al ordenamiento jurídico de la unión.

Finalmente, se dedicarán, unas páginas a abordar la situación real y actual del impuesto, tanto las críticas que recibe como los apoyos con los que cuenta para que se mantenga vigente.

3. CAPÍTULO 1: EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL MARCO DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL.

3.1. Objeto, Naturaleza y Ámbito territorial.

El impuesto de sucesiones y donaciones, tiene como objeto gravar los incrementos de patrimonio que se obtienen a título gratuito por parte de una persona física de dos formas: “mortis causa” o “inter vivos”.

La regulación del impuesto se encuentra recogida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, desarrollada por el Real Decreto Legislativo 1269/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprobó el reglamento del impuesto.

Las capacidades normativas que versan sobre el impuesto se comparten con las comunidades autónomas de régimen común, de forma que pueden llevar a cabo complementos legislativos sobre la materia en cuestión.

El art. 1 de la LISD ofrece las características básicas del tributo definiéndolo como un impuesto de naturaleza directa y subjetiva que tiene como objetivo gravar los incrementos patrimoniales obtenidos por las personas físicas como consecuencia de una herencia, un legado o una donación , así como la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros de vida.

Este tributo se caracteriza por:

- Directo: en cuanto a su constitución adolece de un incremento del patrimonio obtenido por una persona física.
- Personal: debido a que la persona física es un elemento determinante para configurar el HI.
- Subjetivo: ya que tanto la determinación de la BI como de la cuota tributaria de tienen que tener en cuenta circunstancias personales del sujeto pasivo tales como (parentesco, patrimonio preexistente, minusvalías, etc.).
- Progresivo: pues la cuota tributaria está determinada mediante la fijación de una tarifa con una cierta progresividad, donde los tipos oscilan entre el 7.65% y el 34%.
- Complementario del IRPF: somete a gravamen incrementos sobre el patrimonio que no tienen obligación de tributar en el IRPF.

En cuanto a su rendimiento, las competencias normativas se encuentran cedidas a las CC.AA. que podrán tomar decisiones sobre aspectos del tributo tales como, tarifa, reducciones de la base imponible, deducciones, etc...

Tabla 1: Ejercicio de las capacidades normativas por las CC.AA. de territorio común.

Comunidad autónomas	Reducciones personales	Reducciones objetivas	Bonificaciones o deducciones	Escala de gravamen	Coefficiente multiplicador
Andalucía	Si	Si	No	No	No
Aragón	Si	Si	No	No	No
Asturias	No	Si	No	No	Si
Islas baleares	Si	Si	Si	Si	Si
Canarias	Si	Si	Si	No	No
Cantabria	Si	Si	No	Si	Si
Castilla y león	Si	Si	Si	No	No
Castilla-La mancha	No	Si	Si	No	No
Cataluña	Si	Si	No	Si	Si
Comunidad valenciana	Si	Si	Si	Si	Si
Extremadura	Si	Si	No	No	No
Galicia	Si	Si	No	No	Si
Madrid	Si	Si	Si	Si	Si
Murcia	No	Si	Si	No	No
rioja	No	Si	Si	No	No

Fuente: Elaboración propia.

3.2. Análisis de rendimientos por comunidades autónomas

Tabla 2: Ajuste de la recaudación real del Impuesto de Sucesiones millones de euros

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Cataluña	-103.0	-311.1	-228.5	-105.6	99.1	122.5	139.7
Galicia	-73.2	-58.5	-0.3	6.7	-27.9	-38.0	3.8
Andalucía	-4.6	-44.7	-68.8	-58.6	-92.4	-77.5	-51.8
Asturias	9.0	13.9	7.9	-32.5	-37.9	-38.7	-53.0
Cantabria	11.2	12.8	6.5	-8.5	-13.1	-10.0	-45.3
La rioja	8.4	10.4	9.2	3.0	-2.8	4.5	1.2
Murcia	-1.9	9.6	15.2	15.8	17.9	9.6	7.0
Valencia	65.0	120.0	111.6	83.8	59.8	72.4	71.3
Aragón	-1.3	-9.0	-3.3	-24.5	-36.9	-42.3	-35.0
C-la mancha	5.3	-5.7	-23.5	-5.6	1.4	9.8	23.5
Canarias	27.1	28.4	24.3	14.9	23.9	27.3	15.5
Extremadura	-7.3	-1.6	-7.0	-5.9	-9.3	-10.0	-9.7
Baleares	-15.1	10.0	9.7	-0.9	-6.0	-5.7	-15.9
Madrid	37.3	142.9	81.4	62.4	-6.2	-43.5	-74.8
Cast. y León	43.1	82.7	65.7	55.4	30.4	19.6	23.4

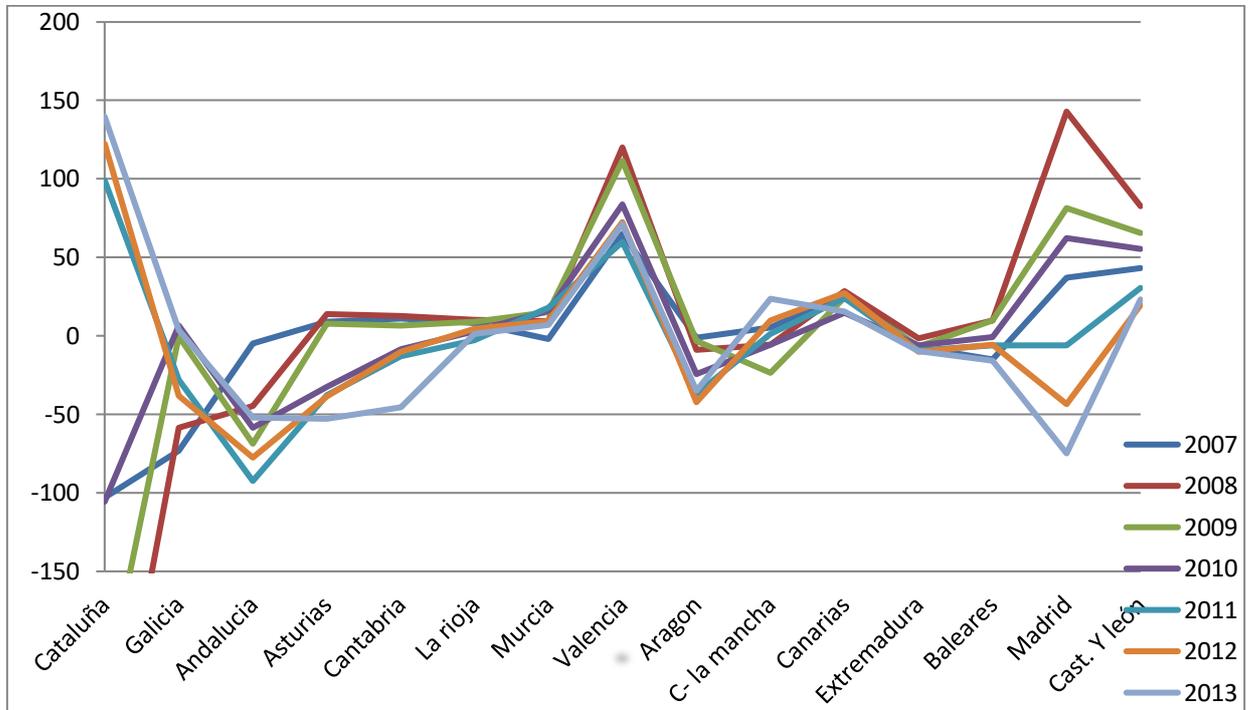
Fuente: Elaboración propia.

El cuadro nos muestra el ajuste para pasar de la recaudación que se observa del impuesto a una recaudación homogeneizada. En el caso de Andalucía, por ejemplo, el ajuste en el año 2013 es negativo, lo que nos indica que la recaudación es superior en comparación a la que le correspondería a la región en función de su renta per capital, originada fundamentalmente por aplicar una escala más exigente que la llevada a cabo por la media.

Por su parte, podemos ver el caso de la Comunidad Autónoma de Castilla y León en la que los ajustes desde el año 2007 al 2013 son todos positivos, de donde podemos concluir que la

recaudación es inferior a la que le corresponde a la comunidad tomando como referencia su renta per capital.

Grafico 1: Recaudación real del impuesto por CC.AA.



Fuente: elaboración propia.

En la gráfica anterior se presenta la evolución de la recaudación en las distintas Comunidades Autónomas analizada, en el periodo comprendido desde 2007 al 2013, se puede observar como la Comunidad Autónoma de Galicia o Andalucía son las que más recaudación llevan a cabo en referencia al ISD

La representación gráfica, muestra claramente como la Comunidad Autónoma de Valencia presenta durante todo el periodo analizado niveles de recaudación menores respecto a otras Comunidades en relación con su renta per capital.

Se ve como Comunidades Autónomas como Canarias, Extremadura o Baleares presentan durante los años analizados una recaudación muy similar, sin embargo, fijándonos en Comunidades Autónomas como Madrid o Castilla León existe una gran diferencia en torno a la recaudación por el ISD.

4. CAPÍTULO 2: IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES:

4.1.Obligación personal y real de contribuir.

El ISD, en sus artículos 6 y 7 LISD, al igual que en otros impuestos personales, se encuentran dos formas de contribuir, la diferencia fundamental estriba en la residencia habitual del contribuyente, diferenciándose:

- Los contribuyentes que están sujetos por obligación personal, que son aquellos que tengan su residencia habitual en territorio español, estarán sometidos a gravamen por la totalidad de bienes y derechos que adquieran, con independencia de la situación geográfica en la que se encuentren los mismos, además, serán también sometidos a obligación personal los representantes y funcionarios del Estado Español que tengan su residencia en el extranjero.
- En cuanto a la obligación real, se someten a aquellas personas que no tengan su residencia habitual en territorio español.
- Así, también, por la adquisición de bienes y derechos, de cualquier naturaleza, que se encuentren situados o se puedan ejercer en territorio español, así como la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros de vida, celebrados con entidades aseguradoras españolas o extranjeras que operen en el país.

Se debe de tener en cuenta, que para el caso de la tributación real, no es de aplicación la normativa de las CC.AA., sino que son directamente aplicables las normas del Estado.

4.2.Hecho imponible.

La LISD dedica al hecho imponible su art. 3.

Quedan sujetos al ISD todos los incrementos de patrimonio que se obtengan a título lucrativo por una persona física cuando tengan como procedencia:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación u otros negocios jurídicos a título gratuito e “inter vivos”.
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

4.3.Sujeto pasivo: Contribuyentes.

Se distingue entre Sucesiones y Donaciones:

- Sucesiones: La LISD en su artículo 5 a), así como el RISD en su artículo 16.a), establece la obligación de pago del impuesto, a los causahabientes, que son aquellos que son beneficiarios de la herencia o del legado, con independencia de todas aquellas estipulaciones que las partes establezcan o las disposiciones que el testador deje ordenadas.
- Donaciones: según los artículos 5b) LISD y 16.1 b) del RISD, se establece que están obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, los donatarios o favorecidos por la donación.

4.4.Base imponible.

La base imponible aparece regulada en el art. 9 de la LISD, para su determinación en las adquisiciones “mortis causa”, se tienen que llevar a cabo una serie de operaciones:

- En primer lugar, se necesita determinar los bienes y derechos que van a formar el caudal relicto.

Se debe tener en cuenta que puede no coincidir con lo que dicen las normas civiles, debido a que la normativa tributaria dice que se deben incluir a la masa hereditaria los elementos que se adicionen a él en función de las presunciones establecidas en la ley, distinguimos:

- Bienes que hubieren pertenecido al causante hasta un año antes del fallecimiento.
- Bienes y derechos que durante un periodo de tres años antes del fallecimiento del causante hubiesen sido adquiridos a título oneroso mediante usufructo por el causante y mediante nuda propiedad por un heredero.
- Bienes y derechos que haya transmitido el causante en los cuatro años anteriores al fallecimiento y de los cuales se haya reservado el usufructo de los mismos.
- Valores y efectos depositados.
- En segundo lugar al importe resultante del caudal relicto, se le sumará el 3 por 100 del mismo, por concepto de ajuar doméstico, del que se ocupa el art. 15 LISD, salvo prueba en contrario de que no exista dicho ajuar o que su valor sea menor.

El valor del ajuar doméstico se minorará, en la proporción del valor de los bienes que en virtud de las normas civiles deben de ser entregados al cónyuge sobreviviente,

cuyo valor será fijado en un 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual, salvo que los interesados acrediten un valor fehaciente superior.

- En tercer lugar se procederá a la valoración del importe bruto de la masa patrimonial.
- En cuarto lugar, del valor obtenido en el apartado interior se procederá a aplicar las deducciones del pasivo en la herencia, es decir, los importes de las cargas que disminuyan el valor de los bienes de la masa hereditaria, así como, las deudas del causante y los gastos de la sucesión.

En cuanto a las deducciones del pasivo se hace la siguiente distinción:

- Cargas: se tendrán en cuenta únicamente aquellas que reduzcan el valor real de los bienes, es decir, los derechos reales de uso y disfrute excluyendo los de garantía.
- Gastos: se tratan de gastos en los que tienen que incurrir los herederos en relación con la sucesión y por tanto adquieren la condición de deducibles a efectos fiscales.

Son aquellos que se originen como, por ejemplo, los gastos de entierro o funeral debidamente justificados.

- Por último, habrá que proceder a la distribución del valor neto, calculado entre los herederos para poder obtener el importe de la hijuela que constituye la base imponible perteneciente a cada heredero. Debemos de distinguir:
 - Regla de la proporcionalidad o de igualdad de las particiones: la regla tributaria que se aplica, en este caso, es la del principio de igualdad de las particiones que se recoge en el art. 27.1 LISD.
 - Excesos de adjudicación: se recogen en el art. 27.3 LISD, cuando se produzcan originarán la consideración de transmisión onerosa sujeta por norma tributaria al ITPAJD.

La base imponible en las adquisiciones “inter vivos”, se determinarán mediante el valor de los bienes y derechos adquiridos, es decir, mediante la valoración real de los bienes y derechos minorados por las correspondientes cargas y deudas.

4.5.Base liquidable.

La base se obtiene como resultado de aplicar a la base imponible las reducciones establecidas en el artículo 20 LISD. Cantidades que varían según el tipo de transmisión, del grado de parentesco con el causante o la edad del adquirente.

El ISD es un impuesto como se ha dicho anteriormente, personal, directo y progresivo que exige para su determinación una serie de elementos subjetivos de gravamen.

Al tener una tarifa única, establecemos la subjetividad y reforzamos la progresividad del impuesto mediante el establecimiento de reducciones de la base imponible, o bien, realizando ajustes en la cuota íntegra.

La normativa que trata sobre la cesión de tributo, concede a las CC.AA. competencias normativas para establecer reducciones al impuesto.

En este sentido, se procederá a aplicar las reducciones en el siguiente orden: en primer lugar, las que establezca la normativa de la CC.AA análogas a las del Estado y en su defecto, las del Estado.

A continuación se establecerán las propias de la CC.AA.

4.6.Reducciones a la base liquidable.

Las reducciones a la base liquidable se encuentran reguladas en el mismo art, 20 de la LISD, entre las que se encuentran:

A) *Reducciones mortis causa y pólizas de seguros de vida.*

Se pueden distinguir cinco tipos de reducciones:

- En función del grado de parentesco.
 - Grupo I: Descendientes o adoptados menores de 21 años. Reducción general: 15.956,87 euros. Se establece, además, que por cada año menos de 21 que tenga el sujeto pasivo: 3.990,72 euros. La reducción no puede exceder de 47.858,59 euros.
 - Grupo II: Descendientes de 21 años o más y cónyuges, ascendientes o adoptantes de cualquier edad. Reducción general: 15.956,87 euros.
 - Grupo III: Colaterales de 2º y 3º grado y ascendientes y descendientes por afinidad. Reducción general: 7.993,46 euros.
 - Grupo IV: Resto. Sin reducción.

- En función de la condición física o psíquica del sujeto pasivo del impuesto. La cuantía será:
 - Grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%: 47.858,59 euros.
 - Grado de discapacidad igual o superior al 65%: 150.253,03 euros.
- En cuanto a la adquisición *mortis causa* de la empresa familiar y de la vivienda habitual.

Se prevé una reducción del 95% de la base imponible cuando se realice a favor del cónyuge, descendientes (en el caso de empresa familiar), ascendientes y colaterales (vivienda habitual) con la condición de que se mantengan en el patrimonio del sujeto pasivo durante diez años siguientes al fallecimiento del causante.
- En las transmisiones hereditarias consecutivas. Si unos mismos bienes, en un periodo de máximo 10 años, son objeto de dos o más transmisiones *mortis causa*, en la segunda transmisión, se deduce de la base imponible, además de la correspondiente por las reducciones legales, el importe satisfecho por el impuesto en las transmisiones anteriores.
- Por último, en lo que respecta a los contratos de seguros. Se aplicará una reducción del 100%, con un límite de 9.200 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando tengan un parentesco con el contratante de cónyuge, ascendiente, descendiente o adoptado.

B) Reducciones por actos inter vivos.

- Sólo se admite para el caso de transmisiones a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual o negocio profesional, aplicándose una reducción del 95% del valor de adquisición, siempre que tengan lugar las siguientes condiciones:
 - El donante tenga 65 años o más, o se encuentre en situación de incapacidad permanente absoluta.
 - Si el donante ejerciera funciones de dirección, dejará de ejercer y percibir remuneraciones por esas funciones desde el momento de la transmisión.
 - El donatario deberá mantener la adquisición durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.

- Además se establece una reducción en las adquisiciones por donaciones a favor del cónyuge, descendientes o adoptadas, de bienes del Patrimonio Histórico Español o Histórico y Cultural de las Comunidades Autónomas.
- Esta reducción será del 95% del valor de los bienes recibidos, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:
 - El donante tenga 65 años o más o se halle en situación de incapacidad permanente.
 - El donatario mantenga lo adquirido durante 10 años.

4.7.Devengo y prescripción.

- El devengo aparece regulado en los artículos 24 y 25 de la LISD, produciéndose en los siguientes momentos:
 - En referencia a la adquisiciones producidas por causa de muerte y en el caso de los seguros de vida, el día de la muerte o fallecimiento del causante o asegurado.
 - En cuanto a las transmisiones lucrativas que se producen inter vivos, el día en el que tenga lugar el acto o contrato.

En ambos casos, nuestro ordenamiento jurídico considera el devengo del hecho imponible no en el momento en que tiene lugar efectivamente la adquisición que se grava, sino en un momento anterior, que corresponde al de la muerte o formalización del contrato.

- La prescripción del ISD se regula en el art. 48 de la RLISD, el plazo de prescripción es de 4 años, y se divide en tres apartados fundamentales:
 - Determina la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción o acciones necesarias para imponer sanciones a los 5 años.
 - En cuanto a las adquisiciones por donación o aquellas que tengan su origen en negocios a título lucrativo, el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir de la fecha de que el documento surta efectos frente a terceros.
 - La presentación de documentos y declaraciones complementarias por parte de los sujetos pasivos del impuesto interrumpirá la prescripción del derecho de la administración señalado en el primer punto.

4.8. Tipo de gravamen.

Según se indica en el art. 21 de la LISD, la cuota íntegra del ISD, se obtendrá mediante la aplicación a la base liquidable, la escala conforme prevé la ley 21/2001, de 27 de diciembre, mediante la cual se regulan todas las medidas fiscales y administrativas del sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y ciudades que presenten Estatuto de Autonomía.

En el caso de que la CC.AA. no haya aprobado la escalara a la que nos referimos en el apartado anterior, la base liquidable será sometida a gravamen a los tipos siguientes:

Tabla 3: Escala tipo de gravamen.

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	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: Elaboración propia.

En los casos de obligación real de contribuir, la tarifa de aplicación será en todo caso la establecida en la tabla anterior, así como en el supuesto personal de contribuir, en los casos de donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero y además cuando el sujeto pasivo o el causante no tengan residencia en territorio español.

4.9. Deuda tributaria.

La LISD regula la deuda tributaria en los artículos 22 y 23, donde establece:

A) Cuota íntegra y cuota tributaria.

Para llevar a cabo la determinación de la cuota íntegra se tienen que realizar varias operaciones: en primer lugar habrá que aplicarle a la BL la tarifa progresiva para poder obtener la cuota íntegra, es decir, aplicar sobre la cuota íntegra los coeficientes multiplicadores

En segundo lugar, se le aplicarán a la cuota íntegra los coeficientes multiplicadores que son fijados en función del parentesco con el causante y del patrimonio preexistente del sujeto pasivo. Para poder valorar el patrimonio se atenderán a las reglas establecidas por el Impuesto sobre el Patrimonio.

Las CC.AA. tienen la potestad normativa, tanto para fijar la cuantía, como los coeficientes del patrimonio preexistente, por lo que regirán las normas autonómicas en este aspecto.

En el caso de que las CC.AA no hayan aprobado los coeficientes se aplicará la normativa estatal regulada en la LISD.

En último lugar, habrá que aplicar las deducciones por doble imposición internacional o las que establezcan las CC.AA. en su normativa al respecto, obteniéndose como resultado la cuota líquida.

Tabla 4: Coeficientes multiplicadores. Patrimonio persistente.

Patrimonio persistente (euros)	Grupos de parentesco		
	I Y II	III	IV
De 0 a 402.678.11	1.0000	1.5882	2.0000
De más de 402.678.11 a 2.007.380.43	1.0500	1.6676	2.1000
De más de 2.007.380.43 a 4.020.770.98	1.1000	1.7471	2.2000
Más de 4.020.770.98	1.2000	1.9059	2.4000

Fuente: Elaboración propia.

B) Deducción por doble imposición internacional.

Se encuentra previsto en el art. 23 LISD, en la que se reconoce al sujeto pasivo el derecho a deducirse de su cuota la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe, que efectivamente, se haya satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar.
- El resultado de aplicarle el tipo medio efectivo del impuesto pagado, en territorio español, al incremento patrimonial que se corresponda a bienes y derechos que se puedan ejercitar fuera de territorio español.

Estas normas también resultan aplicables en los supuestos de adquisiciones gratuitas “inter vivos”.

C) Deducciones, bonificaciones autonómicas.

De acuerdo con la normativa que versa sobre financiación autonómica, las CC.AA. tienen potestad para aprobar deducciones y bonificaciones que consideren convenientes, aunque siempre respetando el principio de compatibilidad con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal del ISD.

Estas deducciones y bonificaciones autonómicas serán siempre de aplicación con posterioridad a las estatales.

5. CAPÍTULO 3: GESTIÓN.

5.1.Órganos competentes.

Para analizar la gestión del ISD, debemos hacer hincapié en el carácter cedido a las CC.AA. del impuesto, constituyéndose a las CC.AA titulares de todas las competencias concernientes a la gestión del impuesto, como aparece el art. 54 Ley 22/2009. Además se ha de señalar que las CC.AA. tienen competencia también, en el ámbito de la liquidación del Impuesto.

En lo que respecta a la liquidación del ISD de los no residentes, la gestión no se cede a las CC.AA., en este caso la normativa aplicable será la estatal.

Cualquier CC.AA. encargada de la gestión del impuesto, así como los distintos regímenes jurídicos que se apliquen, vendrán determinados por la conexión con la residencia de los obligados tributarios.

En las adquisiciones “mortis causa”, existe una peculiaridad, que la residencia no se establece en función del obligado tributario sino del causante.

5.2.Liquidación y pago.

En lo referente a la liquidación, se puede afirmar que los sujetos pasivos del impuesto están obligados a presentar la declaración tributaria establecida en la ley en los plazos y forma que reglamentariamente se hayan fijado.

El plazo tanto para la presentación como para el ingreso de la cuota que se devengue, es de 6 meses, contados a partir de la fecha del devengo, que se recuerda que es el día de la muerte del causante. No obstante se podrá pedir una prórroga de este plazo por otro periodo igual al iniciar siempre que se soliciten antes de transcurrir 5 meses desde el fallecimiento.

En cuanto al pago y los posibles aplazamientos, les será de aplicación lo dispuesto por la LISD en su artículo 38 que nos dice que los órganos competentes podrán acordar un aplazamiento de hasta un año, siempre y cuando no exista inventario efectivo o bienes de fácil realización para el abono de las cuotas y siempre que se solicite en el plazo anteriormente citado, además el fraccionamiento lleva aparejado la obligación de abonar unos intereses de demora al que queda obligado el sujeto pasivo.

Además el mismo artículo dice que se podrá pedir el fraccionamiento del pago de la cuota, en un máximo de cinco anualidades y por un periodo suficiente hasta que se conozcan los causahabientes en la sucesión.

6. CAPÍTULO 4: INFRACCIONES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO.

En cuanto a las posibles infracciones y sanciones que se puedan originar, se encuentran recogidas en el artículo 40 de LISD y serán objetivo de calificación y sanción por la ley general tributaria.

Se incluyen en el apartado anterior todas aquellas declaraciones que se presenten de forma voluntaria fuera de plazo.

Por su parte se debe tener en cuenta otro hecho de gran importancia, se refiere al incumplimiento de consignar en la declaración el valor real de todos los bienes y derechos, calificándolos como graves.

Así la normativa del ISD además de calificarla como sanción grave, la somete a una multa pecuniaria de 500 euros sin perjuicio de lo establecido por el art. 18.4 LISD.

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria tanto la ley como el reglamento establece una clasificación y son:

- Responsabilidad de los intermediarios financieros que hayan entregado depósitos, cuentas corrientes, cuentas de ahorro, etc... si bien se tiene que decir que esta responsabilidad es exigida sólo en las transmisiones mortis causa, no así en las transmisiones inter vivos.
- Compañías de seguros que entreguen el capital suscrito al seguro a un heredero o a los designados beneficiarios por el seguro.
- Mediadores que intervienen como intermediarios en la herencia, si bien incluye únicamente a las sociedades y a las agencias de valores.
- El funcionario que permita el cambio de sujeto pasivo en cualquier tributación sin exigir la previa justificación del pago del impuesto.

Así estos supuestos de responsabilidad aparecen conectados con la obligación establecida en los artículo 32.4 y 5 de la ley, que establece, la obligación de no entregar ni bienes ni dinero por parte de los responsables citados anteriormente, sin que se acredite en un trámite previo el correspondiente pago del impuesto o la correspondiente autorización administrativa.

7. CAPÍTULO 5: LA REGULACIÓN AUTONÓMICA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES:

7.1. Competencias cedidas a las CC.AA.

La delimitación de las competencias que el estado cede a las CC.AA. se encuentran recogidas en los artículos 19 LOFCA y 18, 24, 40 y 46 de la Ley 21/2001 de Medidas Fiscales y Administrativas del sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

Además las citadas leyes se complementan con las propias leyes de cesión de tributos que establece cada CC.AA.

Las comunidades autónomas tienen competencia sobre:

Reducciones a la base imponible

Al amparo del artículo 40,a) de la Ley 21/2001 que dice textualmente “las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “inter vivos”, como para las “mortis causa”, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la comunidad autónoma que se trate”.

Además del establecimiento de nuevas reducciones, en el segundo párrafo del mismo artículo dice, que las CC.AA. pueden además regular las establecidas en la normativa estatal “manteniéndose en condiciones análogas a las establecidas por este o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.”

Tarifa del impuesto

La normativa estatal la recoge en su regulación, establece dieciséis tramos con un tipo máximo del 34% y un mínimo de 7,65%. Las CC.AA. autónomas por su parte no tienen ninguna limitación en cuanto a la tarifa, pudiendo reducirla o incrementar los escalones o fijar el tipo de gravamen.

La mayoría de las CC.AA. salvo, Cantabria, Madrid, Cataluña y Valencia, no han ejercido competencias en este ámbito, dejando en aplicación las estatales. Así se puede decir, además, que las CC.AA. que han establecido sus propias tarifas han respetado la

misma estructura que la tarifa estatal, con iguales tramos y tipos de gravamen con la única excepción de Cataluña, que los ha rebajado.

Cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente

Se debe de recordar que la cuota tributaria se obtiene aplicándole a la misma el coeficiente multiplicador en función de la cuantía perteneciente a los tramos del patrimonio preexistente, que hayan sido aprobadas por la comunidad autónoma, en función del grado de parentesco.

La delimitación de las CC.AA. para fijar el coeficiente multiplicador reside en la aplicación del grado de parentesco que establece la normativa estatal, estableciendo cuatro grupos:

- Grupo I: descendientes, adoptados menores de 21 años.
- Grupo II: descendientes, adoptado de 21 o más años, ascendientes, descendientes por afinidad.
- Grupo III: colaterales de segundo y de tercer grado, descendientes, ascendientes por afinidad.
- Grupo IV: colaterales de cuarto grado o más y extraños.

Respetando los grupos anteriores las CC.AA. pueden fijar tanto los escalones de la tarifa como los coeficientes aplicables a cada grupo.

Las comunidades autónomas que han usado su capacidad en este ámbito son: Asturias, Cataluña, Cantabria, Galicia, Madrid y Valencia, el resto de Comunidades aplican los coeficientes de la normativa estatal.

La valoración del patrimonio preexistente, por su parte, se debe de hacer con arreglo a la normativa estatal, que son:

- Conforme a las reglas fijadas en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- En referencia a las adquisiciones “mortis causa”, se llevará a cabo la exclusión del valor de los bienes y derechos que hayan sido satisfechos por el causante a causa de una donación anterior. Esta regla se aplica también para el caso de que se produzcan acumulación de donaciones.
- Se incluirán en el valor del patrimonio preexistente el valor de los bienes y derechos que el cónyuge herede al disolver la sociedad conyugal.

Deducciones y bonificaciones en la cuota:

Las CC.AA. tienen potestad en esta materia, siempre y cuando sean compatibles con las establecidas en la normativa estatal. Las bonificaciones y deducciones que establezcan las CC.AA. se aplicaran como señala el artículo 40.1 d).

Se les permite a las CC.AA. plena libertad, pudiendo disponer de mecanismos que reduzcan la deuda tributaria en el porcentaje que deseen, incluso pudiendo llevar al 100% de la deuda.

Algunas comunidades establecen unas bonificaciones con el objetivo de dejar exentos del pago a los familiares dentro del núcleo familiar directo en las herencias.

Aspectos de la gestión y la liquidación del ISD.

Las Comunidades Autónomas pueden regular la gestión y la liquidación del ISD, pero no así el régimen de autoliquidación, que es competencia en exclusiva del Estado.

7.2. Alcance de la cesión normativa.

El artículo 24 de la ley 21/2001, establece la cesión a las CC.AA. del rendimiento del ISD producido en su territorio, y el apartado 2 del mismo artículo dice que se considera producido en dicho territorio el rendimiento de los sujetos pasivos conforme a una serie de puntos de conexión.

Para las adquisiciones lucrativas “mortis causa” y las cantidades percibidas por los seguros sobre la vida que se acumulen al resto del caudal hereditario, se consideran producidas en el territorio que tenga la residencia habitual el causante en la fecha del devengo del Impuesto.

El mismo artículo establece varios puntos de conexión posibles: permanecer en el territorio el año inmediato anterior a la fecha del fallecimiento, el territorio donde radique la vivienda habitual, lugar de centro de intereses, o donde tenga a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, su última residencia.

Para determinar la residencia habitual, en definitiva, habrá que atender a pruebas en cada caso concreto, entre las que podemos encontrar el empadronamiento o la administración donde el sujeto haya presentado su declaración de IRPF.

Para el caso de las donaciones de bienes inmuebles el lugar donde radique el citado bien, en el caso de las donaciones de bienes muebles, en el territorio de la última residencia del donatario.

8. CAPÍTULO 6: COMPARATIVA DEL ISD ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

En este capítulo se va a estudiar el ISD, aplicado en diferentes Comunidades Autónomas de régimen común.

Andalucía

La regulación del ISD en la comunidad autónoma de Andalucía se recoge en la ley 10/2002, de 21 de diciembre, donde se regulan materias tributarias, administrativas, financieras; en la ley 18/2003 de 29 de diciembre que aprueba lo referente a medidas fiscales y administrativas y por último, la ley 3/2004 de 28 de diciembre sobre las mismas medidas que la ley 10/2002 de 21 de diciembre.

Especialidades aplicadas en el ISD andaluz:

- Equiparación del grado en el parentesco:
 - o Se equiparan a la categoría de cónyuges las personas unidas de hecho e inscritas en el correspondiente registro.
 - o Se equiparan con los adoptados, personas que son objeto de acogimiento permanente o pre adoptivo, así como las personas que lo realicen se equiparan con los adoptantes.
- Reducción por minusvalía en adquisiciones lucrativas “mortis causa”. En Andalucía se establece una reducción del 100% en las adquisiciones “mortis causa”, siempre que presenten un grado igual o superior al 33% y siempre que la base imponible no supere los 250.000 euros. En el caso de que la base supere la cantidad citada se le aplica la normativa estatal.
- Reducciones en la adquisición de la vivienda habitual “mortis causa”: cumpliendo los requisitos de la normativa estatal, la comunidad autónoma de Andalucía aplica la reducción del 99.99% de la base.
- Reducciones cuando el patrimonio del causante no supera los 500.000 euros y además concurra que:
 - o Que los sujetos pasivos estén comprendidos en el grupo 1 y 2 que señala el artículo 20 de LISD y que su patrimonio preexistente sea inferior a

402.678.11 euros y que la base imponible originada los sujetos pasivos no sea superior a 125.000 euros.

Reforma del 1 Enero de 2017: se eleva el mínimo exento a 250.000 euros por cada uno de los herederos, ampliación de las deducciones en las adquisiciones “mortis causa” de la vivienda habitual y hasta un 99% de deducción tanto en las adquisiciones “mortis causa” como en las “inter vivos” de explotaciones agrarias. Además, se establece un mínimo exento de 250.000 euros por cada heredero, así como para las herencias que estén comprendidas entre 250.000 euros y 350.000 euros se establecen una exención de 200.000 euros.

Murcia

- Reducción por transmisión “mortis causa” de negocio o empresa individual: la reducción es del 99% del valor y como requisitos la comunidad establece:
 - o Mantener la inversión en iguales activos o similares durante al menos un plazo de 5 años.
 - o En cuanto al parentesco con el causante, que pertenezcan al grupo I, II y III.
 - o Que sea aplicable la exención que regula el art. 4.8 de la ley del IP.
- Reducción por adquisición “mortis causa” de participaciones en entidades, la reducción aplicable es del 99% con las siguientes condiciones:
 - o Que sea aplicable la exención que regula el art. 4.8 de la ley del IP.
 - o Que el causante tenga una participación en dicha entidad de al menos el 5% de forma individual o que sea del 20% si la tiene conjuntamente con los sujetos del grupo I, II y III.
 - o La adquisición se sujeta al mantenimiento de permanecer al menos 5 años a la entidad.
- Reducción en el caso de la adquisiciones “mortis causa” de explotaciones agrarias en el territorio de la región de Murcia, se establece la reducción del 99% sujeta a una serie de requisitos:
 - o La adquisición tenga lugar a favor de los herederos encuadrados en el grupo I y II.
 - o Que tanto el causante como los adquirentes tengan la condición de agricultores profesionales, al menos mientras que dure el plazo de presentación del impuesto.
 - o La adquisición cuente en escritura pública.

- En cuanto a la tarifa, cuota y bonificaciones sobre la cuota en Murcia serán de aplicación exclusiva aquellas que establezca la propia normativa murciana.
- Además como rasgo distintivo de las comunidades se debe de hablar de otras dos reducciones, que son propias de la comunidad:
 - o Deducción de la cuota en un 99% para las adquisiciones “mortis causa”, para los parientes del grupo I.
 - o Deducción de la cuota del 50% a favor de las adquisiciones resultantes por el grupo II.

Castilla-la mancha

Las reducciones en el ISD en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha pueden ser de dos tipos:

- Reducción por las adquisiciones “mortis causa” de la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones en entidades:
 - o Se establece una reducción adicional del 4% del valor neto de dichas adquisiciones, sobre las reducciones establecidas por la normativa estatal en su artículo 20.2 c) de la LISD, y establece la propia comunidad autónoma como requisitos:
 - Que tanto la empresa individual, el negocio así como las entidades tienen que tener su domicilio fiscal y estar ubicadas en la Comunidad Autónoma en cuestión, durante al menos 5 años posteriores a la fecha del fallecimiento.
 - Deben cumplir los requisitos del artículo citado anteriormente, salvo que el periodo de permanencia que establecen es de 5 años.
- Reducciones en adquisiciones por sujetos pasivos que presenten discapacidad: estas personas para poder beneficiarse de dicha reducción deberán tener un grado de discapacidad igual o superior al 33% y nunca superior al 65%. Dicha reducción será de la cuantía de 125.000 euros.
 Por su parte para aquellas personas que acrediten una minusvalía mayor o igual al 65% la reducción ascenderá hasta los 225.000 euros.
- En cuanto a las bonificaciones en dicha comunidad se aplicará una bonificación del 95% para los adquirentes del grupo I y II.

Madrid

En materia de reducciones, la comunidad de Madrid, presenta una mayor proporción de reducciones que el resto de Comunidades Autónomas. Se exponen a continuación:

- Reducción por parentesco con el causante:
 - o Grupo I: adquisiciones “mortis causa” por descendientes o adoptados menores de 21 años, la reducción consiste en 16.000 euros, más 4.000 euros por cada año menos de 21, sin que en ningún caso la reducción citada pueda exceder de 48.000 euros.
 - o Grupo II: adquisiciones “mortis causa” de descendientes o adoptados mayores de 21 años, cónyuge, ascendientes y adoptantes 16.000 euros.
 - o Grupo III: colaterales de segundo y de tercer grado, así como ascendientes y descendientes por afinidad, 8.000 euros.
 - o Grupo IV: no se les aplica ningún tipo de reducción.
- Reducción de la cuota por minusválida igual o superior al 33%, se les aplica una reducción de 55.000 euros y para aquellas personas con minusvalía igual a superior al 65% 153.000 euros.
- Reducción por seguros de vida: se aplica una reducción del 11% con un límite de 9.200 euros, cuando el parentesco con el causante sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado.
- Reducción por las adquisiciones “mortis causa” de la vivienda habitual: se le aplicará una reducción del 95% con un límite máximo de 123.000 euros para cada sujeto pasivo del impuesto, siempre que se mantenga la adquisición 5 años y que hubiesen convivido con el causante al menos dos años antes al fallecimiento.
- Reducción por adquisición de la empresa individual o negocio profesional: según la propia normativa establece una exención del 95%.
- Reducción por la adquisición de bienes del patrimonio histórico o cultural de las Comunidades autónomas: se le aplicara también como en el caso anterior una reducción de la cuota en un 95%.
- En cuanto a las bonificaciones en las transmisiones lucrativas “inter vivos”, el hijo que reciba la empresa familiar de su padre valorado en unos 360.000 euros dejaría de pagar 70.731 euros en el impuesto, representando un 20% del bien donado y pagara tan solo 707 euros. Por su parte en cuanto a las transmisiones “mortis causa” se establece una bonificación de la cuota resultante a pagar en el impuesto del 99%.

Por esto, es por lo que en la Comunidad de Madrid se paga menos impuesto por parte de los contribuyentes, debido a la existencia de estas bonificaciones.

Aragón

Su regulación se recoge en la ley 13/2000 de 27 de diciembre, ley 26/2003 de 30 de diciembre y ley 12/2004 de 29 de diciembre.

- Reducción por hijos del causante que sean menores de edad en las adquisiciones “mortis causa”, en la comunidad autónoma de Aragón se reduce la base imponible en el 100%, fijando además el importe máximo de dicha reducción en 3.000.000 euros.
- Reducción en las adquisiciones por persona con una minusvalía igual o superior al 65%: se establece la reducción igual que en el caso anterior en un 100% de la base imponible del impuesto, dicha reducción es una reducción propia de la comunidad en el caso de las adquisiciones por “mortis causa”.
- Mejora en la adquisición de la vivienda habitual para los hijos menores de edad: se benefician de una reducción del 99% de la base.
- Reducciones en las adquisiciones por “mortis causa” de la empresa individual o el negocio profesional.
- Reducciones en el caso de adquisiciones de participación en alguna entidad, la reducción asciende a un 99% del valor y además tienen que concurrir los siguientes requisitos:
 - Que las participaciones cumplan con los requisitos de exención para el IP en la fecha del devengo del impuesto.
 - Los beneficiarios serán el cónyuge o los descendientes. Para el caso de que no existan descendientes se aplicará a los ascendientes y a los colaterales hasta tercer grado.
 - Para que se puedan acoger a la reducción deberán de cumplir un plazo de mantenimiento fijado en 5 años, conforme establece la normativa estatal.
- En cuanto a las bonificaciones en la Comunidad Autónoma de Aragón sólo se encuentra una, que es una bonificación del 65% en las adquisiciones “mortis causa” para los sujetos pasivos que pertenezcan al grupo I y II de parentesco.

Cataluña

En primer lugar se va a hablar de las reducciones por parentesco:

- En las adquisiciones “mortis causa” , se distingue entre grupos:
 - o Grupo I: 100.000 euros más para el caso de los menores de 21 años 12.000 euros por cada año de menos de 21, con un límite de 196.000 euros.
 - o Grupo II: para el cónyuge y los hijos 100.000 euros, para el resto de descendientes 50.000 euros, ascendientes 30.000 euros.
 - o Grupo III: reducción de 8.000 euros.
 - o Grupo IV: no se le aplica ningún tipo de reducción por parentesco.
- En cuanto a las reducciones por discapacidad :
 - o Con un grado de minusvalía igual o en su caso superior al 33% se le aplica una reducción de 275.000 euros.
 - o Para un grado de minusvalía igual o superior al 65%, la reducción de 650.000 euros.
- Se encuentra dentro del ordenamiento jurídico de Cataluña una reducción para personas de tercera edad, pertenecientes al grupo II, de 65 años o más, a los que se le aplica una reducción de 275.000 euros. Esta regla es incompatible con la reducción por discapacidad y compatible con la de parentesco, ambas mencionadas en párrafos precedentes.
- En cuanto a las reducciones por seguro de vida, se aplica una reducción del 100%, con un límite marcado de 25.000 euros, si el parentesco con el fallecido es de cónyuge, descendiente o ascendiente.
- Reducciones en el caso de bienes y derechos que se encuentren afectos a una actividad económica: la reducción aplicable es del 95% del valor neto de los elementos que se encuentren afectos a la actividad empresarial o profesional del fallecido.
- Reducción por adquisición de participaciones en entidades: se reduce un 95% para el caso de sociedades laborales, del valor de dichas participaciones.
- Reducción por la adquisición de la vivienda habitual del fallecido: el importe de dicha reducción será del 95% del valor de la vivienda con un límite de 500.000 euros, que deberá ser prorrateado entre los sujetos pasivos llamados a la sucesión, contando con un límite individual de 180.000 euros

- Reducciones para las adquisiciones de bienes del patrimonio artístico cultural, patrimonio natural o de determinadas fincas rústicas destinadas a forestales, se le aplicará una reducción del 95% con las correspondientes condiciones en cada caso.

Por su parte en cuanto a la tarifa, en Cataluña coexisten dos tipos de tarifas, la tarifa para transmisiones “mortis causa” y transmisiones “inter vivos” no documentadas mediante escritura pública, y por otro lado la tarifa aplicable a las transmisiones “inter vivos” a favor de los contribuyentes que pertenezcan al grupo I y II.

En cuanto a los coeficientes multiplicadores hay que tener en cuenta que además de poder ser consultados, en la normativa del impuesto de la propia comunidad no tienen en cuenta el patrimonio preexistente del sujeto pasivo, sólo se considerará el grado de parentesco.

Comunidad Valenciana

- Mejora en las reducciones por concepto de minusvalía, parentesco o vivienda habitual en las adquisiciones “mortis causa”.
 - o Minusvalías: discapacidad con un grado comprendido entre el 33% y el 65%, se benefician de una mejora de 120.000 euros, para aquellos sujetos que presenten una discapacidad igual o mayor al 65% o una discapacidad psíquica igual o superior a 33%, se beneficiarán de una mejora de 240.000 euros.
 - o Parentesco:

Tabla 5: Reducción por parentesco en la Comunidad Valenciana.

GRUPO	IMPORTE DE LA REDUCCIÓN
I) Descendientes o adoptados menos de 21 años.	100.000 euros más 8.000 euros por cada año que sean menor de 21 con un límite de 156.000 euros.
II) Descendientes o adoptado de 21 años o más, cónyuge, ascendientes, adoptantes.	Reducción de 100.000 euros.

Fuente: Elaboración propia.

- Vivienda habitual: se podrán beneficiar de una reducción del 99% del valor de la vivienda con un límite impuesto de 150.000 euros por cada uno de los sujetos pasivos.
- Reducción por adquisición “mortis causa” de la empresa individual: se establece una reducción del 95% del valor neto de la empresa, sujeto también a una serie de requisitos entre los que se encuentran el mantenimiento de la empresa por parte de los herederos de un periodo no menor de 5 años.
- Reducción por adquisición “mortis causa” de participaciones en entidades: se establece una reducción del 95% del valor de dichas participaciones en la parte correspondiente a la proporción que exista entre los activos necesarios para ejercer la actividad profesional, minorizado por el importe de las deudas que se presenten.
- En materia de bonificaciones, la Comunidad Autónoma de Valencia establece dos tipos:
 - Bonificación de la cuota en un porcentaje del 75% para los parientes pertenecientes al grupo I y II, que tengan la residencia habitual en la Comunidad Valencia a la fecha del fallecimiento del causante.
 - Bonificación del 75% de la cuota para las adquisiciones “mortis causa” por discapacitados sensoriales y físicos con un grado mayor o igual al 65%, discapacitados psíquicos con un grado igual o superior al 33%.

En cuanto a la tarifa o el coeficiente multiplicador la normativa valenciana establece los suyos propios, que se pueden encontrar consultado la normativa.

9. CAPÍTULO 7: PRESUNTA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

En contra del ISD se ha alegado una presunta inconstitucionalidad, basándose en una serie de argumentos, como por ejemplo la vulneración entre otros principios constitucionales, a los principios que se integran dentro de la justicia tributaria de la CE. El ISD se rige por los principios generales pertenecientes a todo sistema impositivo y por los de justicia tributaria que contempla la CE en su art. 31.1.

La afirmación doctrinal de que el ISD es un impuesto con carácter exclusivamente recaudatorio, como un instrumento para castigar la fortuna no merecida que reciben los herederos, los altos costes de gestión, su reducida capacidad recaudatoria, y su insignificante resultado redistributivo, lleva a autores como Checa y Alonso gonzales, a mantener una postura a favor de la supresión del impuesto y de su integración en el IRPF.

9.1. Abuso de presunciones y repercusión en el principio de capacidad económica.

La ley del ISD con el objetivo de evitar la elusión fiscal, presenta una gran cantidad de presunciones. Dichas presunciones son de distintos tipos:

- Unas se refieren al hecho imponible: en el artículo 4 de la ley se pueden encontrar tres presunciones iuris tantum, con el objetivo de evitar transmisiones camufladas o anteriores al devengo, permitiendo así a los contribuyentes eludir el pago del impuesto.
- Otras presunciones coinciden por su parte con la base imponible: como ejemplo se puede hacer referencia al art. 11 que contempla también presunciones iuris tantum con el objetivo de favorecer la aparición de adicciones de bienes en el caudal hereditario y poder sumar las presunciones establecida por la ley general tributaria o las pertenecientes al Impuesto sobre el Patrimonio.
- Por último, se puede hablar de las presunciones sobre el ajuar doméstico, presumiéndose un valor general del 3% sobre el importe del caudal relicto. Además, se da por sentada la idea de que las adjudicaciones e harán por partes iguales.

Como consecuencia de las presunciones expuestas, las medidas basadas en presunciones resultan inadmisibles en la medida en que se apartan de la realidad y pueden incluso, conducir a una tributación ilegítima si el legislador hace recaer el tributo sobre una riqueza inexistente, con la consiguiente grabación de una capacidad económica falsa.

9.2. Inseguridad jurídica en valoraciones.

Para la determinación de la base imponible, tanto en el impuesto de sucesiones como en donaciones, se hace referencia al concepto de valor real y valor neto.

El valor real es definido por el legislador como un término jurídico indeterminado para evitar el compromiso con el contribuyente desde la propia ley. Por su parte a la administración se le deja un amplio espacio para que adopte el concepto a sus conveniencias.

En palabras del profesor garcia Novoa “parece una obviedad afirmar que, cuando la riqueza gravada no viene expresada directamente en dinero, la ley tributaria no sólo ha de regular el hecho imponible, sino que también ha de establecer los criterios para su medición. Cuando la determinación de la base imponible requiere un ejercicio de valoración, la regulación expresa de dicho valor puede generar situaciones contrarias a la seguridad jurídica”. Algunas vendrán dado, “porque la ley tributaria, por su carácter abstracto, se referirá normalmente a conceptos jurídicos indeterminados, tales como el valor real o valor de mercado, que precisan de una concreta determinación en cada supuesto singular y que conllevan un componente de apreciación técnica que corresponderá efectuar a la administración”.

También resultará determinante “el criterio de valoración, en tanto que instrumento de medición de la intensidad y con que el hecho imponible y la manifestación de capacidad económica que este incluye se realiza, va a depender de la naturaleza, función o fin de cada impuesto.”

Se puede encontrar una y otra situación en el ISD: en primer lugar se recurre a conceptos indeterminados como el “valor real” y en segundo lugar un bien valorado en este impuesto lo habrá sido o lo será por otros impuestos como el impuesto del patrimonio o el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Por lo tanto, se afirma la inseguridad jurídica que padecen los contribuyentes a la hora de valorar los bienes que heredan o que reciben en donación.

9.3.El devengo del impuesto en el momento de la muerte del causante.

En el artículo 24.1 de la LISD, se sitúa el devengo de dicho impuesto, en el caso de las adquisiciones por mortis causa el día del fallecimiento del causante, no coincidiendo con la realización del hecho imponible, que es la adquisición de los bienes y derechos adquiridos por vía hereditaria.

Prescinde de la realidad de la adquisición, primando el momento del fallecimiento, por lo que el devengo y la exigibilidad del impuesto tienen lugar antes de que el caudal hereditario esté libre para su disposición por los herederos.

Tanto la ley y el reglamento apoyan esta teoría, proporcionando a los sujetos pasivos un sistema de aplazamiento en el pago, una prórroga para presentar los documentos y suspensiones en los plazos de prescripción.

La legislación tributaria al permitir lo expuesto en los párrafos precedentes, ignora que el heredero dispone de un plazo de 30 años para aceptar la herencia, y toma esta postura con el objetivo único de favorecer a la administración en perjuicio del sujeto pasivo del impuesto.

9.4. Inconstitucionalidad del requisito de residencia.

Este requisito de residencia es declarado inconstitucional por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el mismo declara, que existe una vulneración al derecho comunitario en el ISD por discriminar a determinados contribuyentes no residentes en el Estado español.

Además el Tribunal Constitucional ha declarado también la inconstitucionalidad de este principio en sentencia de fecha 18 de marzo de 2015, entendiendo que vulnera no sólo el requisito de igualdad sino que además es incompatible con un sistema tributario justo.

10. CAPÍTULO 8: ARGUMENTOS EN DEFENSA DE LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.

10.1. Complejidad de entendimiento y aplicación del impuesto.

El legislador desarrolla unas normas tributarias, y en ese desarrollo debe procurar que sea lo más jurídicamente correctas, claras y sencillas, ya que sólo así se puede llegar a un sistema tributario eficaz, para lograr un sistema racional que pueda ser entendido y por tanto, cumplido.

El propio Tribunal Constitucional en su sentencia 150/190, de 4 de octubre, señaló como bien transcribe Escribano López, que: “... resulta inexcusable el esfuerzo del legislador, tanto nacional como autonómico, por alumbrar la normativa abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida, puesto que una legislación confusa, oscura o incompleta, dificulta su aplicación y, además, en algunos casos se emplean con distinto significado al que originariamente tienen los mismos en el derecho común”.

Pues bien, en el ISD lo expuesto se encuentra ausente, por lo general es un impuesto de difícil comprensión incluso por los mejores juristas, debido a verdades sutiles o confusión

de términos técnicos entre otros.

El legislador está convencido de que ni un ciudadano con un buen acervo cultural pueda entender los términos del impuesto de una manera satisfactoria.

Dicha dificultad de entendimiento se extiende también a los funcionarios que se encargan tanto de la recaudación como de la gestión del impuesto, debido principalmente a la descentralización del impuesto, estos funcionarios pertenecen a las comunidades autónomas y dictan de contar con la experiencia de los funcionarios del Ministerio de Economía y Hacienda.

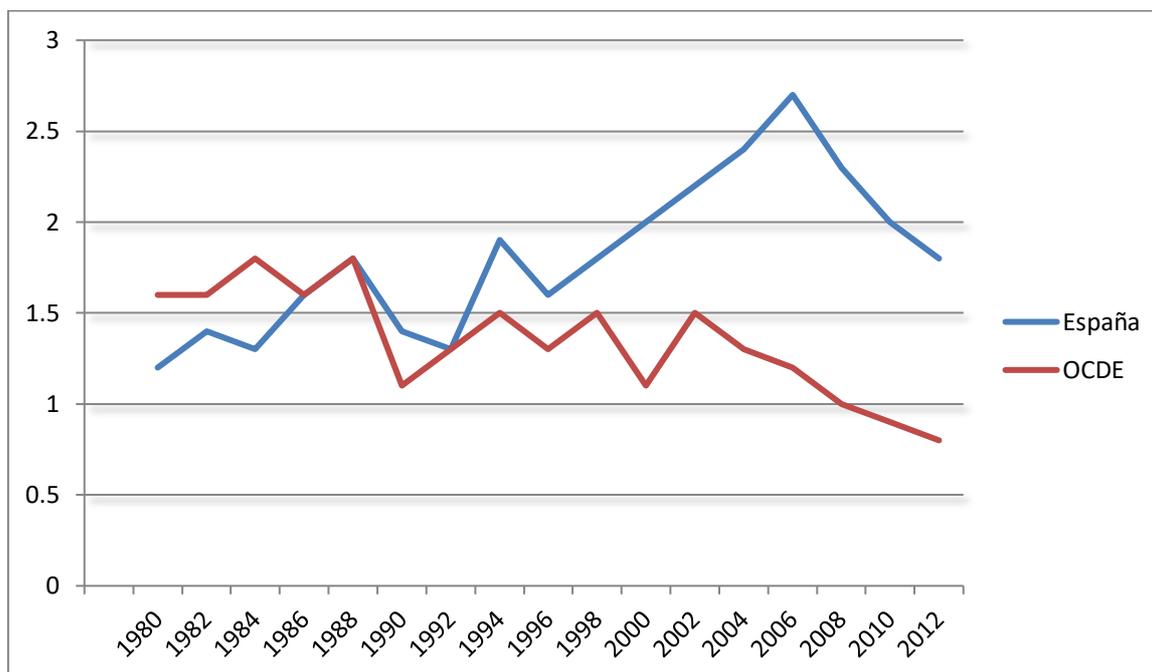
10.2. Pequeña recaudación y escaso efecto redistributivo.

El ISD tiene escaso efecto recaudatorio, se puede ver como en el año 2012, apenas representó el 0.2 por ciento del PIB, durante los años siguientes está en claro descenso.

Sin embargo, se tiene que decir que a pesar de la baja incidencia recaudatoria sobre el PIB, el paso de este tributo dentro del sistema tributario español, es el doble de la media de los países de la OCDE.

Grafica 1: Recaudación anual de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones.

(*1000 PIB)



Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos de la OCDE.

Con los datos observados, se podría decir que la supresión del impuesto no causaría un gran perjuicio económico para las Comunidades Autónomas.

10.3. Desigualdad de la normativa en materia del ISD en Comunidades de Régimen Común con las de Régimen Foral.

Se debe tener en cuenta que dicha desigualdad reside en la gran cantidad de exenciones que las Comunidades de Régimen Foral establecen en el ISD.

Si bien es cierto que la Constitución Española en su artículo 139.1 dispone que “todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”, constituyendo dicho artículo al reconocimiento del principio de igualdad, también es en la Constitución Española donde se formulan principios como la suficiencia de las Haciendas Locales (art. 142) o la autonomía financiera de las CC.AA. (art. 156.1), por lo tanto ya en la constitución se señala que las cargas fiscales que tienen que soportar los contribuyentes sean distintas dependiendo de la CC.AA en la que se encuentren.

Lo que no admite duda alguna, es las ventajosas regulaciones en los territorios forales en lo referente al ISD con la normativa aplicable en el resto del territorio español supone una gran diferencia en el trato tributario, lo que resulta inadmisibles e irracional, con lo cual debería modificarse o bien la legislación foral mediante una mayor adaptación a la legislación común para que todos los españoles puedan recibir un trato análogo.

Otros perniciosos efectos de la normativa foral los podemos encontrar en aquellos tributos que se rigen por la residencia fiscal, como es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre el Patrimonio.

10.4. No existe razón técnica para su supervivencia.

Desde el punto de vista técnico, no tiene sentido su existencia tal y como está plasmado en su normativa, ya que genera entre otros efectos anomalías en la aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, a partir del momento, en que incrementos de patrimonio tan importantes, como son las transmisiones lucrativas, quedan al margen del impuesto y sometidas a tributación por el ISD.

En ningún momento debería de haberse permitido lo expuesto anteriormente, ya que en la opinión común, el impuesto más idóneo para medir la capacidad económica, es un Impuesto personal sobre la Renta.

No obstante se tiene que tener en cuenta un hecho: que las transmisiones lucrativas “inter vivos”, si tributan por medio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no obstante, cuando las transmisiones lucrativas son “mortis causa”, se sujeta a tributación en el ISD. Todo esto responde al afán del legislador por recaudar más a coste de llevar a cabo un sistema tributario menos justo.

Sin embargo, en el caso de las donaciones “inter vivos”, se hace al donatario tributar en el IRPF, con la consiguiente inexistencia de justificación, debido a que se le obliga a una persona a tributar por una renta que ya ha donado y que no tiene.

En consecuencia, gravar al donante por supuesto incremento de patrimonio, que en realidad es falso, atenta contra el principio de capacidad económica.

En conclusión, parece estar claro que en la transmisión lucrativa, la riqueza verdaderamente se encuentra en la persona del adquirente, que ve como aumenta su patrimonio, sin dar nada a cambio, por lo que atendiendo a la justicia, debería él satisfacer el impuesto que corresponda, que no es otro que el impuesto sobre la renta de

las personas físicas, no el ISD y todo ello tanto para las adquisiciones “inter vivos” o “mortis causa”.

11.CAPÍTULO 9: IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA UE.

En la actualidad se observa la gran necesidad de llevar a cabo una reforma del derecho de sucesiones, tanto en los países de nuestro alrededor como en nuestro propio ordenamiento jurídico. La UE presenta una tendencia a homogeneizar la tributación del ISD, siguiendo las directrices marcadas por el libro verde de sucesiones de la UE.

En el año 2011, la UE ya puso en evidencia la necesidad de que los países pertenecientes llevaran a cabo una reforma de su legislación interna, para solventar problemas como los obstáculos transfronterizos. Les recomendó una revisión de su legislación interna en aras de alcanzar un mayor grado de homogeneidad con la normativa comunitaria y para evitar problemas como la doble imposición internacional en las transmisiones lucrativas “mortis causa”.

Si bien este debate se ha llevado al plano político, algunas CC.AA. han propuesto diversas reformas, como llegar a la eliminación del gravamen para dichas transmisiones en el núcleo familiar básico, graduando la carga fiscal, lo que provoca que al ser una propuesta por parte de las CC.AA. surjan problemas de desigualdad entre los ciudadanos a nivel estatal y además entre ciudadanos comunitarios.

Así mismo, se puede encontrar una sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014, en la que la comunidad europea condena a España por la violación que el impuesto de sucesiones español hace al artículo 63 TFUE y que dice textualmente: “1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.”

11.1. Compatibilidad de la regulación española con la UE.

La Comisión Europea en el ejercicio de su competencia, que parece recogida en el artículo 258 TFUE, pidió a España por medio de un dictamen que modificara el régimen fiscal de aplicación al ISD. La motivación del dictamen consistía en que el régimen aplicable a este tributo en España era contrario a la libre circulación de personas y de capitales, llevando a cabo una infracción de los artículos 45 y 63 del TFUE, que consistía en la imposición por parte del Estado español a una mayor presión fiscal a personas no residentes en el país o a aquellos activos radicados fuera de territorio nacional, ocasionando así que estos tuvieran que pagar más que los propios españoles que tuvieran su residencia en territorio español o sus bienes estuvieran situados a lo largo de la geografía española.

Debido a que España no llevó a cabo ningún tipo de modificación de su régimen jurídico aplicable, la Comisión Europea emitió una demanda al TJUE, confirmando así el incumplimiento por España del art. 63 TFUE.

A continuación se van a exponer las libertades comunitarias que se ven afectadas por la regulación española:

- Libre circulación de personas y cláusula de no discriminación.
- Derecho de establecimiento y transmisiones “mortis causa” de empresas y de participaciones empresariales.
- Libre circulación de capitales.

11.2. Análisis comparativo del ISD en diversos países de la UE.

Alemania

En dicho Estado, el impuesto se calcula en torno a una escala progresiva de gravamen.

El tipo impositivo máximo aplicable dependiendo del grado de parentesco es:

- Cónyuge y descendientes de 1º grado: tipo impositivo del 30%.
- Descendientes y ascendientes de 2º grado: 40%.
- Otros: pueden alcanzar un máximo de un 50%.

Así mismo, el Estado alemán establece unas exenciones que pueden ser de varios tipos en función de la relación entre el causante o donatario y el beneficiario: dichas exenciones van desde los 5.200 euros cuando no exista entre ellos relación familiar hasta los 307.000 cuando

si tengan relación familiar.

- En el caso de la transmisión de la empresa familiar cuando el causante sea propietario de al menos el 25% de la empresa , el impuesto se podrá exigir:
 - o En primer lugar, le será de aplicación una deducción de 225.000 euros del valor de la herencia o lo donado.
 - o Una vez aplicada la deducción anterior, al resto se le aplicara un 65% y el resultado será únicamente lo que se sujete a imposición de la escala progresiva.

Para que los beneficios expuestos anteriormente sean de aplicación se exige que la participación que se adquiriera se mantenga en un plano no inferior a 5 años desde la adquisición. En el caso concreto de sucesiones hereditarias este plazo puede ser prolongado hasta alcanzar los 10 años.

Francia

En el estado francés en materia del ISD existe un mínimo exento de 76.000 euros para conyugues, otros 46.000 euros para descendientes y ascendientes de 1º grado, 15.000 euros para colaterales de 2º grado y 1.500 euros para otras casos.

Por su parte, el tipo impositivo aplicable depende también del grado de parentesco, señalado en la siguiente clasificación:

- Cónyuge, descendientes y ascendiente de 1º grado: va desde un 5% hasta un 40%.
- Colaterales de 2º grado: desde 35% a un 45%.
- Otros familiares: les corresponde un tipo fijo del 55%.

En referencia a la empresa familiar en el ISD francés, se lleva a cabo un régimen específico, pudiendo concederse un aplazamiento con intereses por un periodo de 5 años para abonar el impuesto.

Bélgica

Se pueden encontrar grandes diferencias en función de las regiones del país. Así en las regiones tanto de Bruselas como de Valonia, el impuesto se calcula conforme una escala progresiva de gravamen y en función del parentesco. El tipo máximo aplicable en este caso para el conyugue o los descendientes es del 30%.

Por otro lado, en la región de Flandes, en las sucesiones se aplican los tipos fijos, que son, 3%, 9% y 27% en función de que los bienes sean muebles o inmuebles.

Italia

En el Estado italiano en el año 2001 quedó abolido el ISD como se ha estudiado en este trabajo, pero aun así existe un impuesto que grava las adquisiciones de bienes inmuebles producidas por herencia o donación.

Este impuesto presenta una cantidad fija de 258 euros por la vivienda habitual y para el resto de bienes inmuebles se le aplica un tipo impositivo del 3%.

Por otro lado, distinguen si existe relación familiar o no, en el caso de que no exista dicha relación y el valor de los bienes donados sea inferior a 180.759.91 euros no se devenga ningún tipo de impuesto salvo por el “mortgage tax” donde se aplica un 2% y por el valor catastral que se le aplica un 1%. En el caso de que lo donado sea la vivienda habitual los impuestos anteriores son sustituidos por la cuantía fija de 258 euros, y para el supuesto de que los bienes donados tengan un valor superior a 180.759.91 euros se devengarán los dos impuestos anteriores, así como el impuesto de donaciones vigente en el Estado italiano.

Portugal

En Portugal, las donaciones que se producen de padres a hijos sobre bienes inmuebles están sujetas a un gravamen del 0.8% a pagar por el beneficiario.

Luxemburgo

Están exentas las adquisiciones de bienes por herencia que se produzcan por descendientes de primer y segundo grado, es decir, la producida en línea directa de sucesión.

Los bienes que queden fuera de dicha exención se sujetan al ISD portugués que tributa a un tipo del 2.5%, siempre, que los activos no sobrepasan la parte disponible del caudal relicto. En el caso de que sí la sobrepasen se le aplicará a dicho impuesto un tipo del 5%.

La tarifa del impuesto en dicho estado puede oscilar desde el 5% hasta el 48%.

Suecia

El 1 de enero de 2005 quedó abolido el ISD.

Reino unido

El tipo del IS es del 40%, existiendo un mínimo exento de 360.628 euros.

En cuanto a la empresa familiar encontramos normas especiales que pueden llegar al 100% de exención tanto para las adquisiciones lucrativas “mortis causa” como para las “inter vivos”, acogiéndose a una serie de condiciones:

- Que los activos transmitidos hayan pertenecido al transmitente al menos por un periodo de 2 años.
- Que los activos estén afectos a ciertos tipos de negocios, por ejemplo las inversiones financieras no están protegidas por estas reglas especiales.

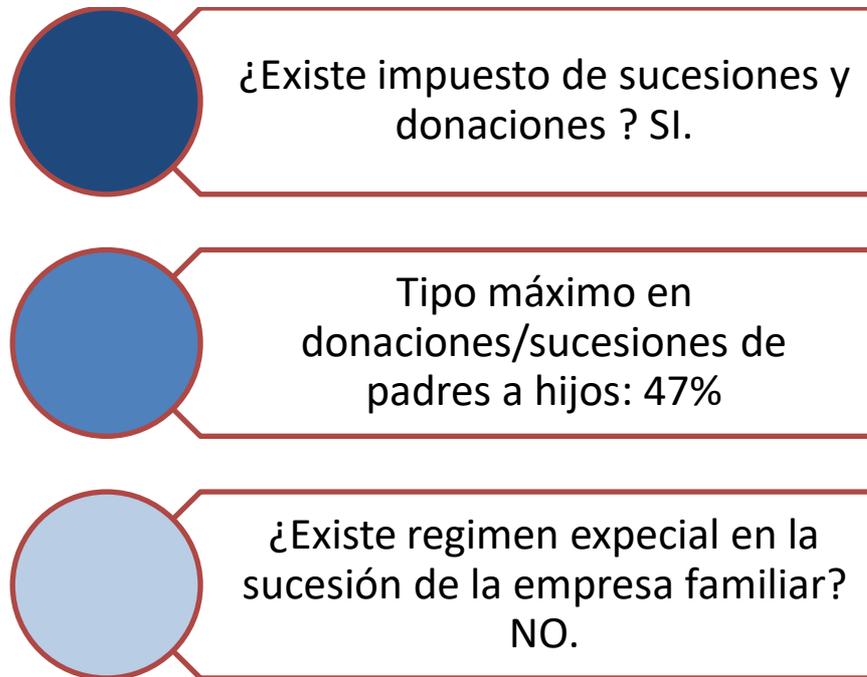
Tabla 6: Comparación sobre sucesiones en los países de la UE.

País	¿Existe impuesto sobre sucesiones y donaciones?	Tipo máximo en sucesiones/donaciones de padres a hijos	¿Existe un régimen especial en el caso de la empresa familiar?
Alemania	Si	30%	Si
Austria	Si	15%	Si
Bélgica	Si	30%	Si
Dinamarca	Si	15%	Si
España	Si	34%	Si
Finlandia	Si	16%	Si
Francia	Si	40%	Si
Grecia	Si	20%	Si
Holanda	Si	27%	Si
Irlanda	Si	20%	Si
Italia	No		
Luxemburgo	si	Sucesiones: 0%	No
Portugal	No		
Reino Unido	Si	40%	Si
Suecia	No		
Eslovenia	Si	0%	No
Estonia	No		
Lituania	Sucesiones: Si. Donaciones: No.	0%	No

Fuente: Elaboración propia, datos obtenidos del Instituto de Empresa Familiar.

11.3. Comparativa ISD entre EUROPA y EEUU.

SmartArt 1: Comparativa sobre sucesiones en EEUU.



Fuente: Elaboración propia, datos, Instituto de Empresa Familiar.

Como se puede observar, el ISD está presente también en EEUU, al igual que en la gran mayoría de países de la Unión Europea. En cuanto a su tipo máximo sí es algo mayor que los tipos europeos, 47% frente a un 38% o 40% de media en los países europeos, no presentando una gran diferencia. Donde sí encontramos la gran diferencia entre estos dos países, es la relativa al régimen aplicable en las adquisiciones “mortis causa” de la empresa familiar, donde los países a grosso modo sí presentan ese régimen especial, como puede ser el caso de Alemania o Grecia entre otros, mientras que en EEUU no existe.

12.CAPÍTULO 10: SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO.

En cuanto a la situación actual de ISD, se va a comenzar haciendo referencia a la reforma que ha llevado a cabo el Estado español, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad por parte de la UE en el año 2014.

El Estado español aceptando el fallo de la STJUE, que declaraba inconstitucional el ISD español ha llevado a cabo una serie de acciones. El problema se encontraba en que cuando el heredero, el causante o el donatario, o incluso cuando se trataban de bienes inmuebles situados fuera de territorio español, el impuesto no se encontraba cedido a las

Comunidades Autónomas y por tanto debía de ser declarado y liquidado al Estado español, no pudiendo beneficiarse así de ninguna ventaja autonómica.

Esto ocasionaba problema como por ejemplo, un hijo residente en España, que hereda de su padre, residente en un país extranjero y que tiene todos sus bienes allí, no se le aplicaba la legislación autonómica que le pertenecía como residente en una de las CC.AA. sino que le era de aplicación la normativa estatal.

Así España, ante la citada sentencia del TJUE, ha modificado la ley 29/1987 que regula el impuesto, permitiendo así que las herencias y las donaciones de los no residentes, por las que debe liquidarse el impuesto con su escala estatal, presentando obligatoriamente la correspondiente autoliquidación, se les pueda aplicar las ventajas establecidas por las CC.AA. siempre que exista algún punto de conexión con la citada Comunidad Autónoma.

Así, el Estado español establece además, que las personas que hayan liquidado el Impuesto con no residente ajustándose a la normativa estatal, podrán pedir la devolución de lo pagado de más, siempre que no haya transcurrido un plazo de prescripción de 4 años.

En la actualidad, existe un amplio debate sobre la variedad normativa del impuesto y sobre la existencia de numerosos conceptos jurídicos que quedan indeterminados, sobre todo los referentes a calcular el valor real de los bienes y derechos que conforman el caudal. La alternativa más generalizada entre los críticos, se basa, en llevar a cabo una armonización fiscal del impuesto, mediante la declaración de exención en las transmisiones “mortis causa” a favor de cónyuges, ascendientes o descendientes, siempre y cuando no se produzca un incremento de la capacidad económica al estar ya los bienes integrados dentro del patrimonio familiar.

Centrándose en la Comunidad Autónoma de Andalucía, el pasado 1 de enero de 2017, ha entrado en vigor una de las mayores reformas de dicho impuesto en la comunidad, incluyendo en la exención de la carga impositiva la vivienda habitual o las adquisiciones de explotaciones agrarias, donde se ha alcanzado una reducción del 99%. Además se establece un mínimo exento cifrado en 250.000 euros para cada heredero, así como para las herencias que estén comprendidas entre 250.000 euros y 350.000 euros se establecen una exención de 200.000 euros.

No obstante, en Andalucía, existe un amplio debate, empiezan a suceder grandes protestas, encabezadas principalmente por contribuyentes, con el único propósito de una

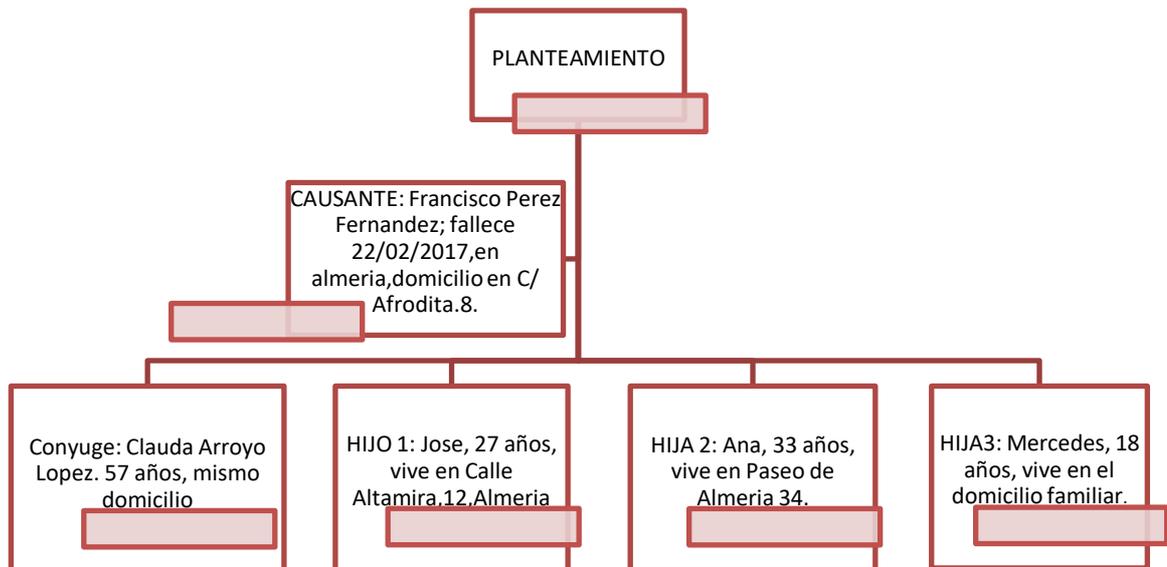
revisión del impuesto y para que los políticos dejen de meter la mano en el bolsillo de los contribuyentes.

Así ha surgido por ejemplo una plataforma llamada “Stop impuesto de sucesiones”, que se presenta a sí misma como un movimiento social, por la supresión del impuesto sin colores políticos. Cuentan ya con 30.000 apoyos.

En general, encontramos un gran debate abierto sobre el ISD, con corrientes políticas diferentes, unas corrientes basando su apoyo en la necesidad de la recaudación para el sostenimiento de los servicios público, y por el lado contrario, aquellos que señalan la improcedencia del impuesto, basándose en principios citados en páginas preferentes, como la poca recaudación del impuesto en comparación con otros impuestos del sistema tributario, la discriminación al condicionar el impuesto al lugar de residencia, lo que provoca a su vez atentar contra el principio de igualdad.

13.CAPÍTULO 11: CASO PRÁCTICO.

En primer lugar se va a realizar, una breve descripción tanto del causante como de los herederos, así como, el patrimonio existente en el momento del fallecimiento.



Bienes que integran el Caudal Hereditario.



Vivienda familiar sita en Calle Afrodita nº8,
Valor: 460.152,95 euros.

Vivienda de verano, sita en C/ Camino del
Limon, nº90, Valor: 593.028,56 euros.



Vivienda en C/ Alcolea, nº3, Valor:
497.257,72 euros.

Local sito en almeria, C/ Nuestra Señora del
Mar, nº63, Valor: 95.384,88 euros.



Deposito en cuentas corrientes por valor
de: 57.898,54 euros.

Joyas por valor de 726 euros.



Vehiculo Marca Mercedes por valor de :
5.687,00 euros.

Prestamo por valor de 18.932,23
euros.



Una vez que se tengan definidos todos los bienes que son de propiedad del causante de la transmisión “mortis causa” a la fecha de devengo del impuesto, es decir, en el momento del fallecimiento se va a comenzar por liquidar la sociedad conyugal.

En primer lugar clasificaremos a los bienes en privativos o no:

- En cuanto a la vivienda situada en la calle Afrodita, es una vivienda, que Don Francisco compró antes de casarse con Claudia, por lo que le pertenece a éste la nuda propiedad y se integra 100% dentro del caudal relicto.
- Por lo que respecta a la vivienda situada en Camino del limón, esta vivienda, sí fue adquirida dentro del matrimonio, por lo que la propiedad le pertenece a partes iguales

a Don Francisco y a Doña Claudia, integrándose dentro del caudal hereditario solo el 50% del valor de la vivienda.

- Referente a la vivienda situada en la C/ Alcolea, ésta, también fue adquirida por el matrimonio, así que se integrará únicamente el 50% del valor de la casa declarado dentro del caudal hereditario.
- En cuanto al local comercial, sito en la C/ Nuestra Señora del Mar, éste, también entra dentro del patrimonio común del matrimonio, integrándose solo el 50% del valor en el caudal hereditario.
- Por otro lado, el fallecido contaba con dos cuentas bancarias, en la entidad UNICAJA, dichas cuentas son compartidas con su mujer, por lo que se tributará en el impuesto únicamente en el 50% del valor que arrojasen dichas cuentas en el momento del devengo del impuesto.
- En cuanto a las joyas, el fallecido tenía en posesión joyas por valor de 726 euros, los cuales, íntegramente entrarán dentro del caudal hereditario.
- Así, además, el fallecido era propietario de un vehículo marca Mercedes, en el cual, aparece como único propietario y también se integrará su valor 100% en el caudal hereditario.
- Por último, el fallecido contaba con un préstamo hipotecario a su nombre, integrante en su totalidad en el caudal, aunque este no como bien sino como una carga.

Pasos a seguir para liquidar la herencia

- El primer paso como se ha dicho, es hacer el llamamiento a la herencia, en el cual se deben de buscar todas las personas llamadas a la sucesión.
- En segundo lugar, habrá que cuantificar todos los bienes que el fallecido era propietario, así como sus cargas, depósitos y demás y determinar su participación en los mismos.
- En tercer lugar una vez cuantificados los bienes, habrá que proceder a la disolución de la unión marital, este es, descontar todos los bienes que corresponden al conyugue casada en régimen de gananciales.
- En cuarto lugar habrá que valorar los bienes, conforme establece el catastro, no pudiendo declarar un valor menor, ya que se incurriría en un incumplimiento con la consiguiente sanción y el devengo de intereses de demora por lo no pagado.
- En quinto lugar, los herederos deberán de rellenar los formularios de autoliquidación del impuesto, estos formularios se realizan en el caso de la Comunidad autónoma de

Andalucía, en la página oficial de la Junta de Andalucía, mediante un programa de ayuda, que recibe el nombre de SURPAC.

En dicha autoliquidación, habrá que cumplimentar los datos identificativos del causante, así como los herederos. Además se redactarán todos los bienes que integran el caudal hereditario, así como las cargas y gastos que en su caso se produzcan, como pueden ser los gastos de enterramiento, y se dividirá el caudal hereditario conforme establezca la ley.

- En el caso que nos ocupa el total del caudal hereditario asciende a 1.088.350,80 euros.

Reglas a tener en Cuenta para la partición de la herencia en nuestro caso práctico.

- La ley establece que el cónyuge del fallecido le corresponderá 1/3 del valor del caudal hereditario.
- La otra parte, si las disposiciones testamentarias no dicen otra cosa en contrario, y el testador no ha dispuesto del tercio de mejora para ningún hijo como es el ejemplo que nos ocupa, la regla general es que la parte restante del caudal sea repartido a partes iguales entre los hijos.

Deducciones y bonificaciones para cada uno de los herederos

- En nuestro caso se ha dispuesto, que el tercio correspondiente a la viuda, sea la adquisición de la vivienda habitual del causante, que aunque es un bien privativo de este, ésta vive en ella con su hija Mercedes de 18 años, y por lo tanto se dispone que será ella quien se quede con la casa familiar, con lo cual la cuantificación de su caudal hereditario asciende a: 326.783,60 euros.

Le será de aplicación las deducciones de la cuota que establece la CC.AA de Andalucía para los cónyuges y que son:

- Deducción por adquisición de vivienda habitual, en nuestro caso le será aplicable una reducción de 122.606,47 euros, quedando a tributación la parte restante (240.177,13 euros).
- Deducción por parentesco de 15.956,87 euros.

Por lo tanto la cuota resultante a ingresar en el Impuesto para Doña Claudia es de 38.627,04 euros. Ver anexo 1.

- Para la sucesión de los hijos, en nuestro caso tanto de José como de Ana y Mercedes, les corresponden a partes iguales los $\frac{2}{3}$ restantes del caudal hereditario, que será dividido a partes iguales entre ellos. Con las siguientes deducciones:
 - o Reducciones por grado de parentesco, dicha reducción será de 15.956,87 euros.
 - o Reducción para los grupos I y II cuando la base imponible es inferior a 350.000 euros , se le aplicara una reducción de 225.898,86
 - o Además a Mercedes, le será de aplicación otra reducción que establece la Junta de Andalucía para descendientes menores de 21 años, que como se sabe Ana tiene solo 18 años, en nuestro caso esta reducción no se aplicará, debido a que la aplicación de la reducciones anteriores son mayores que la base imponible de Ana.
 - o Por lo tanto la cuota a ingresar por los tres hijos es 0 euros.

Ver Anexos 2, 3, y 4.

14. CONCLUSIÓN.

Para concluir este Trabajo Fin de Grado, se va a hacer un pequeño recorrido sobre los puntos que presentan una mayor crítica en la actualidad.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, está establecido en el sistema fiscal español, aproximadamente desde el siglo XVIII, llegando hasta nuestra actualidad donde se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

En cuanto a la justificación que presenta dicho impuesto, hay múltiples puntos de crítica y es muy discutible, ya que quien recibe una herencia tiene como obligación pagar dicho impuesto por aquellos bienes que ya ha ido pagando durante su vida, como es el caso de la herencia de la vivienda habitual entre otros, que anteriormente a la tributación por el ISD ya han tributado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por el Impuesto de Sociedades etc...

En cuanto a la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas, se encuentra otra fuerte crítica a dicho impuesto, debido a su diferente forma de aplicación por la cesión de capacidad normativa que autoriza a las Comunidades Autónomas a modificar aspectos del impuesto como el tipo de gravamen. Todo ello está ocasionando graves problemas de desigualdad de trato entre los españoles, simplemente, como el hecho de residir en una Comunidad Autónoma u otra.

Como consecuencia de lo expuesto se está produciendo una gran especulación con el cambio de residencia, donde las personas, como es el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía están decidiendo trasladar sus domicilios fiscales a Madrid, donde los tipos impositivos de dicho impuesto son mucho menores, así como, cambios de domicilio de negocios o el traslado de inversiones entre otras.

Por lo expuesto podemos sacar otra conclusión, es la utilización de dicho impuesto como arma política, con el fin de atraer a personas a Comunidades Autónomas donde el ISD presenta una regulación más beneficiosa para el sujeto pasivo del impuesto.

El impuesto debería ser revisado, para conseguir una mayor homogenización entre las distintas Comunidades Autónomas y conseguir así una disminución de la desigualdad actual por razón de territorio. Así debería ser modificado estableciendo por ejemplo, un mínimo exento para evitar así que los patrimonios reducidos estén sometidos al pago del impuesto o estableciendo que los tipos impositivos no superen el 10% por ejemplo.

Aun, con las modificaciones que ha sufrido el impuesto en los últimos años, el Estado mediante la normativa estatal debería de reducir la capacidad normativa de las CC.AA. favoreciendo con ello el pago del impuesto por parte del contribuyente.

Además otro aspecto del ISD es que tiene en cuenta el patrimonio preexistente para el cálculo de la cuota tributaria, esta es una medida que puede considerarse injusta, ya que el sujeto pasivo de dicho impuesto debería de contribuir en el impuesto por la riqueza que adquiere por medio de la herencia y no por la que tiene con anterioridad, como por ejemplo sucede en Cataluña.

Por otro lado se puede hablar de que la normativa estatal no incluye dentro del grupo de parentesco II a las parejas de hecho y algunas comunidades tampoco, sin embargo otras comunidades sí que lo han hecho, por lo tanto dicha regulación debería de venir impuesta ya por normativa estatal.

En cuanto a la forma de liquidar el impuesto, tampoco parece razonable establecer un sistema de autoliquidación, por la gran complejidad que presenta tanto su redacción como su liquidación para personas no habituadas al mismo, siéndoles necesario en gran número de ocasiones acudir a profesionales y asumir los gastos correspondientes.

En cuanto al pago, el impuesto se puede pagar en un solo plazo, cuando se presenta la autoliquidación o pedir un fraccionamiento. Dicho fraccionamiento varía también entre Comunidades Autónomas pero si presentan un denominador común, que es el pago de unos intereses de demora por dicho aplazamiento, además según el caso deben aportar garantía, con lo que la cuota resultante del impuesto se puede ver incrementada aún más con el pago de estos intereses.

En definitiva el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene un efecto perjudicial para el sujeto pasivo del impuesto tal y como aparece regulado en la actualidad.

Opiniones como el Tribunal de Justicia de la UE avalan lo expuesto anteriormente, declarando ilegal el ISD español, por el establecimiento de diferencias de trato entre personas residentes y no residentes e incluso por la diferencia de trato entre los residentes dentro del Estado español por razón de comunidad autónomas

15.BIBLIOGRAFÍA.

- Albi Ibáñez, Emilio (2016). *Sistema Fiscal Español*. Barcelona Editorial Ariel.
- Carrasco González, Francisco M; Cubero Truyo, Antonio; Pérez Royo, Fernando (Madrid). *Curso de Derecho Tributario. parte especial*. 2014 Editorial Tecnos.
- Clemente Checa González. (Madrid). *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. 1996 Editorial Marcial Pons.
- 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.
- 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.
- 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 y cedidos.
- Decreto-ley 1/2015, de 6 de agosto, de medidas para reducir la carga tributaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y otras de carácter administrativo.
- García Novoa, Cesar: *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. 2000 Editorial Marcial Pons.
- Guillem López Casanovas Antonio Durán-Sindreu Buxadé. Barcelona (2008). *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el Sistema Tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso Español*.
- La Vanguardia. (2017) Sevilla. *Se eleva a 250.000 euros el mínimo exento del Impuesto de Sucesiones en Andalucía*.
<http://www.lavanguardia.com/local/sevilla/20170103/413072643300/se-eleva-250000-euros-impuesto-exento-sucesiones-andalucia.html>
- Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

- Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de medidas tributarias de castilla-la mancha.
- Madrid (2017). *Los contribuyentes dicen basta: "Impuesto de Sucesiones, impuesto de ladrones"*.
- Mercedes de Albert. Barcelona (2014). *Estado de la situación del impuesto sobre sucesiones y donaciones*.
- Miguel Ángel Barberan Lahuerta, Marta Melguizo Garde (2001). *Equidad y redistribución del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas Autonómicas*.
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/2007_11.pdf
- Olleros Abogados. Madrid (2015). *Golpe a la discriminación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comunidad Valenciana*.
- Pepo herrera. (2017) Sevilla. *La plataforma STOP Impuesto Sucesiones presenta 54.000 firmas para la supresión del tributo*.
- <http://blog.ollerosabogados.com/golpe-la-discriminacion-en-el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-de-la-comunidad-valenciana/>
- <http://foment.itartech.com/wp-content/uploads/2016/10/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones.pdf>.
- http://www.indret.com/pdf/520_es.pdf
- <http://www.lavanguardia.com/local/sevilla/20170330/421308653658/plataforma-stop-impuesto-sucesiones-54000-firmas-parlamento-andalucia-supresion-tributo.html>
- <http://www.libremercado.com/2017-02-28/los-contribuyentes-dicen-basta-impuesto-de-sucesiones-impuesto-de-ladrones-1276593741/>
- Instituto de estudios fiscales.

16.ANEXO.

Anexo 1: Talón de cargo de Doña Claudia Arroyo López.

 <p>Agencia Tributaria de Andalucía CONSEJERÍA DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA</p>	IMPUESTO SOBRE SUCESSIONES Y DONACIONES ADQUISICIONES MORTIS CAUSA		MODELO 650 PAGINA 1							
	DECLARACIÓN - LIQUIDACIÓN PARTICIPACIÓN INDIVIDUAL									
GERENCIA PROVINCIAL EN	ALMERIA	CRONA PRESENT.	E H 04 01	GERENCIA PROVINCIAL EN ALMERIA						
TALON DE CARGO										
										
SUJETO PASIVO (A)	Espacio reservado para la etiqueta identificativa. Al pegarla no oculte el código de puntos superior.			FECHA DEVENIDO 02 DÍA 22 MES 02 AÑO 2017						
	01 6503569084652 									
	N.I.F.	APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		F. NACIMIENTO	IND. MINUSVALÍA	TELÉFONO				
	05	27261535A		06	ARROYO LOPEZ, CLAUDIA					
	A LOS EFECTOS DE NOTIFICACIÓN		DOMICILIO FISCAL	80 <input checked="" type="checkbox"/>	OTRO DOMICILIO	81 <input type="checkbox"/>				
	TIPO Nº		Nº / KM	CALIFICADOR	BLOQ.	PORTAL				
	82		09	8	85	83				
	PROVINCIA		MUNICIPIO		LOCALIDAD					
	17		ALMERIA		ALMERIA					
	PARENTESCO CON CAUSANTE		GRUPO		PATRIMONIO PREEXISTENTE					
20		CO		21 2						
22		23		592.835,58						
CAUSANTE (B)	N.I.F.	APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		SIGLAS	NOMBRE VÍA PÚBLICA					
	24	75727260J		25	PEREZ FERNANDEZ, FRANCISCO					
	TIPO Nº		Nº / KM	CALIFICADOR	BLOQ.	PORTAL				
	170		28	8	173	171				
	PROVINCIA		MUNICIPIO		LOCALIDAD					
	34		ALMERIA		ALMERIA					
PRESENTADORA (C)	SUJETO PASIVO		N.I.F.	APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		SIGLAS	NOMBRE VÍA PÚBLICA			
	51	180	NO	181	X	37	76663322K			
	TIPO Nº		Nº / KM	CALIFICADOR	BLOQ.	PORTAL	ESCAL.	PLTA./PISO	PTA./LETRA	
	182		41	3	185	42	183	43	44	
	PROVINCIA		MUNICIPIO		LOCALIDAD		TELÉFONO			
	48		ALMERIA		ALMERIA		184 ALMERIA			
TÍTULO SUJETO (D)	50 HERENCIA		51 LEGADO		52 OTROS TÍTULOS SUCESORIOS (CITAR)					
	50		51		52					
CLASE DE BIENES	53 TOTAL		54 PARCIAL		55 COMPLEMENTARIA / SUSTITUTIVA - RECTIFICATIVA		56 Nº DE JUSTIFICANTE		57 FECHA PRES.	
	53		54		55		56		57	
CASO (F)	58 GENERAL		59 ADQUISICIÓN NUEVA PROPIEDAD		60 ACUMULACIÓN DE DONACIONES					
	58		59		60					
	61 CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO POR EXTINCIÓN DE USUFRUCTO		62 Nº DE JUSTIFICANTE		63 FECHA PRES.					
61		62		63						
70		Nº DEL DOCUMENTO DE DATOS COMÚNES DE LA SUCESSION (MODELO 650 QUE ACOMPAÑA)		164 TOTAL A INGRESAR		38.627,04				
70		6603541542595		164				38.627,04		
FECHA DE PRESENT. (R)	99		DÍA		MES		AÑO			
	99		13		05		2017			
INGRESO (I)	FIRMA									
	Firma del sujeto pasivo					Firma del presentador				

Anexo 2: Talón de cargo de Don José Pérez Arroyo.

 <p>Agencia Tributaria de Andalucía CONSEJERÍA DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA</p>	IMPUESTO SOBRE SUCESSIONES Y DONACIONES ADQUISICIONES MORTIS CAUSA		MODELO 650 PAGINA 1		
	GERENCIA PROVINCIAL EN ALMERIA		OFICINA PRESENT. E H 04 01		
TALON DE CARGO					
 					
SUJETO PASIVO (A)	Espacio reservado para la etiqueta identificativa. Al pegarla no oculte el código de puntos superior.				FECHA DEVENIDO 02 DÍA 22 MES 02 AÑO 2017
	01  6503569085806				
	N.I.F. 05 27265582W		APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL 06 PEREZ ARROYO, JOSE		F. NACIMIENTO 19 03/08/1990
	A LOS EFECTOS DE NOTIFICACIÓN DOMICILIO FISCAL 80 <input checked="" type="checkbox"/> OTRO DOMICILIO 81 <input type="checkbox"/>		TIPO VÍA 87 CL		NOMBRE VÍA PÚBLICA 08 ALTAMIRA
	TIPO Nº 82 NUM	Nº / KM 09 12	CALIFICADOR 85	BLOQ. 10	PORTAL 83
	PROVINCIA 17 ALMERIA		MUNICIPIO 16 ALMERIA		LOCALIDAD 84 ALMERIA
	PARENTESCO CON CAUSANTE 20 HI		GRUPO 21 2		PATRIMONIO PREEXISTENTE 23
	ESC. 11		PLTA./PISO 12		PTA./LETRA 13
	COMPLEMENTO 86		CÓD. POSTAL 18 04006		DECLARANTE PATRIMONIO
	CAUSANTE (B)	N.I.F. 24 75727260J		APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL 25 PEREZ FERNANDEZ, FRANCISCO	
TIPO Nº 170 NUM		Nº / KM 28 8	CALIFICADOR 173	BLOQ. 29	
PROVINCIA 34 ALMERIA		MUNICIPIO 33 ALMERIA		LOCALIDAD 172 ALMERIA	
CÓD. POSTAL 35 04009		DECLARANTE PATRIMONIO 36 NO		NOMBRE VÍA PÚBLICA 27 AFRODITA	
ESCAL. 30		PLTA./PISO 31		PTA./LETRA 32	
PRESENTADORA (C)	SUJETO PASIVO 51 180		N.I.F. 37 76663322K		APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL 38 BELTRAN DIAZ, JESUS
	TIPO Nº 182 NUM		Nº / KM 41 3	CALIFICADOR 185	BLOQ. 42
	PROVINCIA 48 ALMERIA		MUNICIPIO 47 ALMERIA		LOCALIDAD 184 ALMERIA
	CÓD. POSTAL 49 04009		TELÉFONO 46 671075106		SIGLAS 39 CL
	NOMBRE VÍA PÚBLICA 40 ALCOLEA		ESCAL. 43		PLTA./PISO 44
COMPLEMENTO 45		OTROS TÍTULOS SUCESORIOS (CITAR)		NOMBRE VÍA PÚBLICA 41	
TÍTULO SUCESORIO (D)		50 HERENCIA <input checked="" type="checkbox"/>		51 LEGADO <input type="checkbox"/>	
CLASE DE TÍTULO (E)		53 TOTAL <input checked="" type="checkbox"/>		54 PARCIAL <input type="checkbox"/>	
CASO (F)		58 GENERAL <input checked="" type="checkbox"/>		59 ADQUISICIÓN NUDA PROPIEDAD <input type="checkbox"/>	
61 CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO POR EXTINCIÓN DE USUFRUCTO <input type="checkbox"/>		60 ACUMULACIÓN DE DONACIONES <input type="checkbox"/>		62 Nº DE JUSTIFICANTE	
63 FECHA PRES.		70 N.º DEL DOCUMENTO DE DATOS COMUNES DE LA SUCESSION (MODELO 660 QUE ACOMPAÑAN) 6603541642595		164 TOTAL A INGRESAR	
FECHA DE PRESENT. (G)		90 DÍA 13		MES 05	
AÑO 2017		FIRMA		Firma del sujeto pasivo	
FIRMA		Firma del presentador/a		INGRESO (H)	

Anexo 3: Talón de cargo de Doña Mercedes Pérez Arroyo.

 <p>Agencia Tributaria de Andalucía CONSEJERÍA DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA</p>	IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ADQUISICIONES MORTIS CAUSA		MODELO 650 PAGINA 1							
	DECLARACIÓN - LIQUIDACIÓN PARTICIPACIÓN INDIVIDUAL									
GERENCIA PROVINCIAL EN ALMERIA	OFICINA PRESENT. E H 04 01	GERENCIA PROVINCIAL EN ALMERIA								
TALON DE CARGO										
 										
SUJETO PASIVO (A)	Espacio reservado para la etiqueta identificativa. Al pegarla no oculte el código de puntos superior.									
	FECHA DEVENIDO: 02 DÍA 22 MES 02 AÑO 2017									
	01 6503569087486 									
	N.I.F.	APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		F. NACIMIENTO	IND. MINUSVALÍA	TELÉFONO				
	05 26979786G	06 PEREZ ARROYO, MERCEDES		19 25/10/1999	22	14				
	A LOS EFECTOS DE NOTIFICACIÓN DOMICILIO FISCAL <input checked="" type="checkbox"/> OTRO DOMICILIO <input type="checkbox"/>			TIPO VÍA	NOMBRE VÍA PÚBLICA					
				07 CL	08 AFRODITA					
	TIPO Nº	Nº / KM	CALIFICADOR	BLOQ.	PORTAL	ESCAL.	PLTA./PISO	PTA./LETRA	COMPLEMENTO	
	82 NUM	09 8	85	90	83	11	12	13	86	
	PROVINCIA			MUNICIPIO			LOCALIDAD		CÓD. POSTAL	
17 ALMERIA			16 ALMERIA			84 ALMERIA		18 04009		
PARENTESCO CON CAUSANTE			GRUPO			PATRIMONIO PREEXISTENTE				
20 HI			21 1			23				
CAUSANTE (B)	N.I.F.	APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		SIGLAS	NOMBRE VÍA PÚBLICA					
	24 75727260J	25 PEREZ FERNANDEZ, FRANCISCO		26 CL	27 AFRODITA					
	TIPO Nº	Nº / KM	CALIFICADOR	BLOQ.	PORTAL	ESCAL.	PLTA./PISO	PTA./LETRA	COMPLEMENTO	
	170 NUM	28 8	173	29	171	30	31	32	174	
	PROVINCIA			MUNICIPIO			LOCALIDAD		CÓD. POSTAL	DECLARANTE PATRIMONIO
	34 ALMERIA			33 ALMERIA			172 ALMERIA		35 04009	36 NO
PRESENTADORA (C)	SUJETO PASIVO	N.I.F.	APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		SIGLAS	NOMBRE VÍA PÚBLICA				
	52 180	ND 181	<input checked="" type="checkbox"/>	37 76663322K	38 BELTRAN DIAZ, JESUS	39 CL	40 ALCOLEA			
	TIPO Nº	Nº / KM	CALIFICADOR	BLOQ.	PORTAL	ESCAL.	PLTA./PISO	PTA./LETRA	COMPLEMENTO	TELÉFONO
	182 NUM	41 3	185	42	183	43	44	45	186	46 671075106
	PROVINCIA			MUNICIPIO			LOCALIDAD		CÓD. POSTAL	
	48 ALMERIA			47 ALMERIA			184 ALMERIA		49 04009	
TIPO DE SUCESION	50 HERENCIA <input checked="" type="checkbox"/> 51 LEGADO <input type="checkbox"/> 52 OTROS TITULOS SUCESORIOS (OTAR)									
	53 TOTAL <input checked="" type="checkbox"/> 54 PARCIAL <input type="checkbox"/> 55 COMPLEMENTARIA / SUSTITUTIVA - RECTIFICATIVA <input type="checkbox"/> 56 Nº DE JUSTIFICANTE									
CASO (F)	57 FECHA PRES.									
	58 GENERAL <input checked="" type="checkbox"/> 59 ADQUISICIÓN NUDA PROPIEDAD <input type="checkbox"/> 60 ACUMULACIÓN DE DONACIONES <input type="checkbox"/>									
	61 CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO POR EXTINCIÓN DE USUFRUCTO <input type="checkbox"/> 62 Nº DE JUSTIFICANTE									
63 FECHA PRES.										
70 N.º DEL DOCUMENTO DE DATOS COMUNES DE LA SUCESSION (MODELO 660 QUE ACOMPAÑA) 6603541542595										
164 TOTAL A INGRESAR										
FECHA DE PRESENT. (H)	90 DÍA 13 MES 05 AÑO 2017		FIRMA	Firma del sujeto pasivo		Firma del presentador/a				
INGRESO (I)	Este documento no será válido sin la certificación manuscrita o, en su defecto, firmada por el declarante.									
	PROTECCIÓN DE DATOS. En cumplimiento de lo previsto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, la Comisión de Medios de Comunicación, Edición y Distribución de este documento.									

Anexo 4: Talón de cargo de Doña Ana Pérez Arroyo.

 <p>Agencia Tributaria de Andalucía CONSEJERÍA DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA</p>	IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ADQUISICIONES MORTIS CAUSA		MODELO 650 PAGINA 1	
	DECLARACIÓN - LIQUIDACIÓN PARTICIPACIÓN INDIVIDUAL			
GERENCIA PROVINCIAL EN ALMERIA	ORIGEN PRESENT.	E H 04 01	GERENCIA PROVINCIAL EN ALMERIA	
TALON DE CARGO				
				
SUJETO PASIVO (A)	Especio reservado para la etiqueta identificativa. Al pegarla no oculte el código de puntos superior.			
	FECHA DEVENGO 02 DÍA 22 MES 02 AÑO 2017			
	01 6503569086664 			
	N.I.F. 05 76635225F		APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL 06 PEREZ ARROYO, ANA	
	F. NACIMIENTO 13 18/09/1984		IND. MINUSVALÍA 22 14	
	A LOS EFECTOS DE NOTIFICACIÓN DOMICILIO FISCAL 08 X		OTRO DOMICILIO 81	
	TIPO VÍA 07 CL		NOMBRE VÍA PÚBLICA 08 PASEO DE ALMERIA	
	TPO Nº 82 NUM 09 34		CALIFICADOR 05	
	BLOQ. 10		PORTAL 03	
	ESCAL. 11		PLTA./PISO 12	
PT.A./LETRA 13		COMPLEMENTO 06		
PROVINCIA 17 ALMERIA		MUNICIPIO 16 ALMERIA		
LOCALIDAD 18 ALMERIA		CÓD. POSTAL 18 04006		
PARENTESCO CON CAUSANTE		GRUPO 21 2		
PATRIMONIO PREEXISTENTE 23				
CAUSANTE (B)	N.I.F. 24 75727260J		APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL 25 PEREZ FERNANDEZ, FRANCISCO	
	SIGLAS 26 CL		NOMBRE VÍA PÚBLICA 27 AFRODITA	
	TIPO Nº 170 NUM 28 8		CALIFICADOR 173	
	BLOQ. 29		PORTAL 171	
	ESCAL. 30		PLTA./PISO 31	
	PT.A./LETRA 32		COMPLEMENTO 174	
	PROVINCIA 34 ALMERIA		MUNICIPIO 33 ALMERIA	
	LOCALIDAD 172 ALMERIA		CÓD. POSTAL 35 04009	
	DECLARANTE PATRIMONIO 36 NO			
	PRESENTADORA (C)	SUJETO PASIVO 31 185		N.I.F. 37 76663322K
APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL 38 BELTRAN DIAZ, JESUS		SIGLAS 39 CL		
NOMBRE VÍA PÚBLICA 40 ALCOLEA				
TIPO Nº 182 NUM 41 3		CALIFICADOR 185		
BLOQ. 42		PORTAL 183		
ESCAL. 43		PLTA./PISO 44		
PT.A./LETRA 45		COMPLEMENTO 186		
PROVINCIA 46 ALMERIA		MUNICIPIO 47 ALMERIA		
LOCALIDAD 184 ALMERIA		CÓD. POSTAL 48 04009		
TELÉFONO 49 671075106				
TIPO DE SUJETO PASIVO (D)	50 HERENCIA <input checked="" type="checkbox"/>			
	51 LEGADO <input type="checkbox"/>			
BASE LÍQUIDA (E)	52 OTROS TÍTULOS SUCESORIOS (OTAR)			
CASO (F)	53 TOTAL <input checked="" type="checkbox"/>			
	54 PARCIAL <input type="checkbox"/>			
	55 COMPLEMENTARIA / SUSTITUTIVA - RECTIFICATIVA <input type="checkbox"/>			
56 Nº DE JUSTIFICANTE				
57 FECHA PRES.				
58 GENERAL <input checked="" type="checkbox"/>				
59 ADQUISICIÓN NUDA PROPIEDAD <input type="checkbox"/>				
60 ACUMULACIÓN DE DONACIONES <input type="checkbox"/>				
61 CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO POR EXTINCIÓN DE USUFRUCTO <input type="checkbox"/>				
62 Nº DE JUSTIFICANTE				
63 FECHA PRES.				
70 Nº DEL DOCUMENTO DE DATOS COMUNES DE LA SUCESIÓN (MODELO 660 QUE ACOMPAÑA) 6603541542595				
164 TOTAL A INGRESAR				
FECHA DE PRESENT. (G)	90 DÍA 13		MES 05	
	AÑO 2017		FIRMA	
Firma del sujeto pasivo		Firma del presentador/a		
INGRESO (H)				

Este documento no será válido sin la certificación mecánica o, en su defecto, firma autógrafa.
 PROTECCIÓN DE DATOS: En cumplimiento de lo previsto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, la Consejería de Hacienda y Administración Pública de Andalucía garantiza la confidencialidad de los datos que aparecen en este documento.