



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo fin de grado

BENEFICIOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, EN ANDALUCÍA

Alumno: Pablo Jurado Cuenca

Mayo, 2019

Pablo Jurado Cuenca

Grado en Finanzas y Contabilidad

RESUMEN

En España, la principal fuente de ingresos del sector público se encuentra en los tributos, entre los que destacan los impuestos. De entre todos los impuestos que componen el Sistema Tributario Español, estudiaremos el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el cual, está siendo objeto de un intenso debate sobre la base de dos posiciones doctrinales: hay quienes defienden su eliminación y quienes optan por su mantenimiento con una mayor coordinación normativa entre las Comunidades Autónomas. El motivo de esta disputa, es su disparidad entre las Comunidades Autónomas desde que se cedieron poderes normativos a las mismas, ello ha dado lugar a enormes diferencias entre los contribuyentes españoles, debido a que muchos gobiernos autonómicos, han establecido reducciones, bonificaciones e incluso bajos tipos de gravamen, que en muchos casos, equivalen a la suspensión del impuesto.

Palabras clave: impuesto, sucesiones, donaciones, Comunidades Autónomas, cesión, desigualdad, beneficio fiscal.

ABSTRACT

Taxes constitute the main source of oncome of the public sector in Spain. Among all the income taxes which form a part of the Spanish Tax Sistem, we will study the Inheritances and Donations Tax. This has been in the spotlight and currently subject to a debate composed of two opposing positions: those who support its removal and those who opt for maintaining it with a better policy coordination among Autonomous Regions. The reasons for this dispute is the disparity that has arisen since this Autonomous Regions were given regulatory powers. This has caused enormous differences among Spanish taxpayers as many autonomous governments have established reductions, discounts or even lower tax rates, which in many cases lead to the suspension of the tax.

Key words: tax, inheritances, donations, Autonomous Regions, cession, inequality, tax benefit.

ÍNDICE:

1. INTRODUCCIÓN	4
2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, EN ESPAÑA	5
2.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	5
2.2. NATURALEZA	7
2.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	8
2.4. MODALIDADES DE IMPOSICIÓN.....	8
2.5. HECHO IMPONIBLE	9
2.6. SUJETO PASIVO.....	11
2.7. CUANTIFICACIÓN	12
2.8.1. BASE IMPONIBLE.....	13
2.8.2. BASE LIQUIDABLE.....	15
2.8.3. CUOTA TRIBUTARIA.....	16
2.8. GESTIÓN DEL IMPUESTO	18
3. REGULACIÓN DE LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	19
3.1. COMPETENCIAS CEDIDAS.....	19
3.2. ALCANCE DE LA CESIÓN Y PUNTOS DE CONEXIÓN	21
3.2.1. SUCESIONES	21
3.2.2. DONACIONES	22
3.2.3. SEGUROS DE VIDA	23
4. BENEFICIOS FISCALES DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ANDALUCÍA	24
4.1. REDUCCIONES Y BONIFICACIONES EN ANDALUCÍA.....	24
4.1.1. REDUCCIONES EN SUCESIONES.....	25
4.1.2. REDUCCIONES EN DONACIONES.....	30
4.1.3. BONIFICACIONES EN SUCESIONES.....	35
4.1.4. BONIFICACIONES EN DONACIONES.....	35

4.2. COMPARATIVA EN LA REGULACIÓN NORMATIVA DEL ISyD ENTRE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	36
5. ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES A LA JURISPRUDENCIA	41
5.1. LA DESIGUALDAD EN EL TRATO EN EL ISyD.....	41
5.2. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE LA UNIÓN EUROPEA, DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014	42
5.3.SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 242, DE 19 DE FEBRERO DE 2018.....	43
6. CONCLUSIONES	45
LEGISLACIÓN.....	47
BIBLIOGRAFIA.....	48
WEBGRAFÍA.....	49

1. INTRODUCCIÓN

He realizado este trabajo fin de grado, como parte del plan de estudios del Grado en Finanzas y Contabilidad de la Universidad de Jaén. El tutor que me ha ayudado y guiado para la realización del mismo, ha sido, Don Carlos María Sánchez Galiana, profesor titular de la Universidad de Jaén, del departamento de Derecho Civil, Derecho Financiero y Tributario de la misma universidad.

Me decidí, a realizar el trabajo sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, porque es un impuesto que está siendo continuamente cuestionado, si se debería eliminar o se debería igualar en todo el territorio, ya que es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas y son ellas quienes aplican las diferentes reducciones y bonificaciones así dependiendo de la Comunidad Autónoma en la que resida el causante, el donatario o el lugar donde estén situados los bienes heredados o donados se tributará de forma distinta a la Hacienda Pública.

El objetivo principal de nuestro Trabajo Fin de Grado (TFG) es analizar los Beneficios Fiscales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en Andalucía. En primer lugar analizaremos el ISyD conforme a la normativa estatal, desgranando las características del impuesto, todo ello en base a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y su Reglamento, en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en los que se regula todo lo relativo al impuesto, en segundo lugar estudiaremos la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas, viendo las competencias cedidas, el alcance de la cesión y los puntos de conexión, a partir de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. En tercer lugar, veremos los beneficios fiscales del impuesto en Andalucía, analizando las diferentes reducciones y bonificaciones establecidas en nuestra Comunidad, en base al Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, habiendo sido este modificado en algunos artículos durante la elaboración de este trabajo, por el Decreto-Ley 1/2019, de 9 de abril, y comparándolas con las bonificaciones de otras Comunidades; finalmente y en cuarto lugar veremos la desigualdad de trato que hay en el impuesto, analizando dos sentencias, una del Tribunal de la Unión Europea y otra del Tribunal Supremo, para ver como España se tiene que adecuar a la normativa del impuesto, para cumplir con lo establecido por los Tribunales.

Por último, elaboraremos una serie de conclusiones a partir del estudio realizado, lo que nos permitirá concluir con una opinión personal en relación a lo analizado a lo largo del trabajo.

2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, EN ESPAÑA

2.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Las adquisiciones gratuitas producidas en la transmisión de herencias son un aumento del patrimonio del que lo adquiere, y esto no pasa inadvertido para los poderes públicos. El principal objetivo de este impuesto, aparte del objetivo recaudatorio, ha venido siendo el siguiente: El gravamen a una riqueza imprevisible por el beneficiario de las herencias o donaciones, que supone un aumento en su capacidad económica de éste, ello permite que se grave esta transmisión¹.

El proceso de gravamen de las transmisiones gratuitas, ha sido un proceso complejo en España. Como ingreso fiscal aparece el Impuesto sobre Sucesiones en España a finales de 1798, reglamentado en los ``oficios de hipotecas`` a fin de que se consignase en un registro, las cargas y gravámenes, y se creaba el primer impuesto sobre las herencias, modificado en 1800, en el que se sometían a tributación, por primera vez, las herencias y legados en línea no directa para financiar de modo provisional la Hacienda Real, necesitada de recursos por las guerras contra Francia. En 1798, se establecía la exención para herencias entre ascendientes y descendientes en línea recta, así como las que se dejaban a favor del alma, que según el artículo 747 del Código Civil, significa que venderán los bienes y distribuirán su importe, dando la mitad al Diocesano para que lo destine a las atenciones y necesidades de la Iglesia, y la otra mitad al Gobernador civil correspondiente para los establecimientos benéficos del domicilio del difunto, y en su defecto, para los de la provincia. Y se gravaban al 2%, del valor líquido el resto de los bienes, porcentaje que se podía duplicar cuando la herencia o legado ascendiese a más de 11.000 reales, cuando no hubiera vínculo de parentesco con el causante, o un 1% si la herencia o legado fuera entre cónyuges².

En una segunda etapa, las Cortes de Cádiz, mediante Decreto de 3 de Mayo de 1811, crearon un nuevo Impuesto sobre Sucesiones, ``la manda pía forzosa``, que consistía en el pago de 12 reales en España y 3 pesos en América por cada testamento que se otorgase. Este tributo, en un primer momento se utilizó para el socorro de las víctimas de la Guerra de la Independencia, destinándose después a las atenciones generales del Estado. Este tributo se recaudaba en forma de legado forzoso sobre testamentos y sucesiones. Sin embargo, bajo reinado de Fernando VII

¹ Alonso, L.M.; Collado, M.A.; Moreno, S. (2012), Manual de derecho tributario, Barcelona, Atelier, págs. 544 y ss.

² García de Pablos, J.F. (2010) El impuesto sobre sucesiones y donaciones en España, Aranzadi, Madrid, págs. 15 y ss.

fue refrendada por las Cortes españolas, la Orden de 1798, exigiéndose la ``media annata`` o la mitad de las rentas del primer año. Las propias Cortes la abolieron en 1822, pero dicha tributación se estableció de nuevo en 1823 hasta 1829. Aquí se gradúa el impuesto en función del parentesco y el tipo de sucesión. Durante todo el siglo XIX se mantuvo el principio de proporcionalidad de la tarifa, para aliviar la carga fiscal sobre las transmisiones entre parientes más cercanos.

El 29 de Julio de 1830, se publicaron las instrucciones oportunas para hacer efectivo el impuesto gradual sobre las sucesiones. Sin embargo, en 1835, se volvió a derogar el impuesto. Así se mantuvo hasta 1845, mediante la Ley de Presupuestos de 23 de mayo, se volvió a instaurar, esta vez bajo la denominación de `` Derecho de Hipotecas``³.

Posteriormente, se ha ido produciendo una evolución del sistema fiscal español referente al ISyD, llevándose a cabo sucesivas modificaciones y derogaciones del mismo, hasta llegar a la Ley vigente que regula el ISyD. Pero cabe destacar, en el año 1964 la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio, mediante la cual el impuesto que hasta el momento se había entendido como único, Impuesto sobre Derechos Reales, se separó en dos. La razón de dicha división era que estos tributos tienen distintos gravámenes, por un lado el ISyD y por otro lado el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la actualidad se siguen conservando como dos impuestos diferentes. En definitiva, se suprimió como figura autónoma el Impuesto sobre el Caudal Relicto, se redujo el número de tarifas y las mismas se comenzaron a aplicar de forma graduada para evitar saltos.

En la actualidad la normativa aplicable es la regulada en la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, también es muy importante su reglamento, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. También, para un correcto desarrollo del estudio del impuesto, hay que tener en cuenta la normativa civil en el derecho de sucesiones, así como las normas sobre sucesiones y donaciones y negocios inter vivos y, las que se refieren a seguros de vida⁴.

³ García de Pablos, J.F. (2010), El impuesto sobre sucesiones y donaciones en España, op. cit, págs. 15 y ss.

⁴ Pérez, F. (2017), Derecho financiero y tributario, Pamplona, Thomson-Civitas, págs. 353 y ss.

2.2. NATURALEZA

El impuesto sobre Sucesiones, como establece el artículo 1 de la Ley del ISyD, 29/1987 de 18 de diciembre, es un impuesto directo, subjetivo, personal, progresivo cuyo objeto de gravamen, son los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por una persona física, ya sean mortis causa o inter vivos⁵. En la actualidad está cedido a las Comunidades Autónomas y es complementario al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

A continuación vamos a desglosar las características del impuesto, para así poder comprenderlo mejor.

- **Directo:** Recae sobre una manifestación directa de la capacidad económica del contribuyente, como la herencia de un patrimonio o la donación de un bien. En efecto, grava los incrementos de patrimonio que se producen en las adquisiciones gratuitas, que son integradas dentro del hecho imponible, somete a tributar las rentas adquiridas sin que hubiera contraprestación.
- **Subjetivo:** Tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, como por ejemplo la edad del beneficiario, vínculo familiar con el causante. Se regulan algunas reducciones o coeficientes en función con la situación del beneficiario.
- **Personal:** Para ser sujeto pasivo de este impuesto, tienes que ser persona física. Si el sujeto pasivo fuera una persona jurídica se tributaría por el impuesto de sociedades, lo que se recoge en el objeto del impuesto⁶.
- **Progresivo:** A mayor nivel de renta, mayor será el impuesto a pagar. A medida que aumenta la base imponible, aumenta la cuota tributaria. Este carácter viene reforzado, ya que además se tiene en cuenta el nivel de parentesco y del patrimonio que ya tiene el contribuyente
- **Instantáneo y esporádico:** El tributo se devenga en el mismo momento el que el hecho imponible se produce, y no se puede considerar como periódico porque no se lleva a cabo bajo ningún plazo concreto. Decimos que es esporádico, porque puede que no llegue a darse para el contribuyente en ninguna ocasión⁷.

⁵ Ley 29/1987, de 18 de diciembre; del Impuesto sobre Sucesiones. Artículo 1.

⁶ Véase artículo 1.2. del Reglamento del ISyD.

⁷ Martín, J.; Tejerizo, J.M.; y Cayón, A. (2017), Manual de derecho tributario (14ª Edición), Navarra, Aranzadi, págs. 464 y ss.

- Cedido a las Comunidades Autónomas: La cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas, no es solo por la gestión y recaudación, sino también algunos aspectos de su normativa⁸.

2.3. AMBITO DE APLICACIÓN

El ámbito de aplicación del impuesto es todo el territorio nacional, no obstante los territorios de Navarra y el País Vasco, cuentan con regímenes especiales, regulados en el Convenio y Concierto en vigor y sus disposiciones complementarias⁹.

En los territorios de régimen común, la regulación del impuesto, tampoco es homogénea. Las Comunidades Autónomas, tienen competencia para poder regular ciertos parámetros del impuesto (tarifa, reducciones, deducciones...) a los que nos referiremos más adelante. En cuanto al ámbito internacional, debe tener en cuenta lo recogido en los Tratados Internacionales, firmados por España, que afecten al impuesto¹⁰.

2.4. MODALIDADES DE IMPOSICIÓN: OBLIGACIÓN PERSONAL Y OBLIGACIÓN REAL

Como establecen los artículos 6 y 7 de la Ley del ISyD, a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España, se les exigirá el ISyD, por obligación personal, con independencia de donde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado. A los contribuyentes que no tengan residencia habitual en España, se les exigirá el impuesto por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

Como en determinados impuestos personales, a la obligación a los residentes, se le suma la de los no residentes. Con la diferencia, que no existe un impuesto específico para estos casos, los no residentes, están sujetos a la normativa estatal, sin matizaciones autonómicas. En esta

⁸ Martín, J.; Tejerizo, J.M.; y Cayón, A. (2017), Manual de derecho tributario (14ª Edición), op. cit. págs. 464 y ss.

⁹ Véase la Ley 28/1990, de 26 de diciembre por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

¹⁰ Alonso, L.M.; Collado, M.A.; Moreno, S. (2012), Manual de derecho tributario, op. cit. págs. 602 y ss.

normativa, no hay bonificaciones en la cuota, ni incrementos en las reducciones, ni minoraciones de los tipos impositivos. Por tanto, se paga un impuesto más elevado cuando es por obligación real que cuando viene de obligación personal. Y puede ser que él no residente, tenga que tributar por el mismo hecho en su país de residencia, produciéndose una doble imposición que afectaría entre otros a los principios de capacidad económica e igualdad.

2.5. HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible, que determina el nacimiento de la obligación tributaria, son los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por personas físicas. Grava dos hechos imponibles, las adquisiciones mortis causa y las adquisiciones inter vivos. Según establecen los artículos 3 y 4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, están sujetas:

- Las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- Las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito inter vivos.
- La percepción por beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, siempre que el contratante y el beneficiario sean distinta persona.

El ISyD, en general, se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración del fallecimiento del ausente, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 196 del Código Civil¹¹. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devenga el día en que se celebre dicho acuerdo. No se adopta, por tanto, como momento del devengo el de la aceptación, porque ello supondría subordinar la acción de la Administración a la conveniencia del heredero. Téngase en cuenta que éste puede aceptar o repudiar la herencia en tanto no haya transcurrido el plazo de preinscripción, siendo, incluso, este derecho transmisible a sus propios herederos. En las adquisiciones de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, el ISyD se devengará el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

¹¹ El artículo 196 del Código Civil, establece que: Firme la declaración de fallecimiento del ausente, se abrirá la sucesión en los bienes del mismo, procediéndose a su adjudicación conforme a lo dispuesto legalmente.

El artículo 4 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, establece las siguientes presunciones de hechos imposables: Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25¹², el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.

En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin. Las presunciones mencionadas, se pondrán en conocimiento de los interesados para que puedan formular cuantas alegaciones y pruebas estimen convenientes a su derecho, antes de girar las liquidaciones correspondientes. Además de incrementos de patrimonio gratuitos en favor de personas jurídicas, ya que quedan sometidos al Impuesto de Sociedades, el artículo 3 del Reglamento menciona determinados supuestos de no sujeción¹³:

- Los premios obtenidos en juegos autorizados y los demás premios e indemnizaciones exoneradas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Las subvenciones, becas, premios, primas gratificaciones y auxilios que se concedan por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social.
- Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás entidades a sus trabajadores, empleados y asalariados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo, aunque se satisfagan a través de un seguro concertado por aquéllas.
- Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del perceptor.

¹² La preinscripción se aplicará de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

¹³ García de Pablos, J.F. (2010), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, op. cit. págs. 57 y ss.

- Las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario de un contrato de seguro sobre la vida celebrado con el objeto de garantizar el pago de una deuda anterior, siempre que resulten debidamente probadas estas circunstancias.

Finalmente, tampoco quedará sujeta, la renuncia pura, simple y gratuita en favor de los causahabientes con derecho a acrecer¹⁴.

2.6. SUJETO PASIVO

Los sujetos pasivos de este impuesto, los que tienen que hacer frente al pago del impuesto en cada caso son:

- Los herederos: En el caso de las adquisiciones ``mortis causa'', por el fallecimiento de la persona.
- El donatario o beneficiario: En las donaciones y demás transmisiones lucrativas ``inter vivos'', o entre personas que no han fallecido.
- Los beneficiarios: En seguros de vida, siempre que el beneficiario y la persona que contrató el seguro no sean personas diferentes¹⁵.

Es contribuyente, la persona física en la que se produce el incremento patrimonial objeto de gravamen, es decir, el adquirente de los bienes y derechos a título sucesorio. En concreto, son contribuyentes en las adquisiciones mortis causa, los causahabientes, esto es, los herederos y legatarios. En los seguros, serán contribuyentes los beneficiarios del seguro a la muerte del contratante o asegurado.

Aunque el testador¹⁶ pretenda atribuir la carga tributaria del Impuesto a una persona distinta del sujeto pasivo, la Hacienda Pública se dirigirá siempre contra el sujeto pasivo que nombra la Ley, por tanto, esa disposición sólo tendrá efectos en el ámbito jurídico privado de los particulares afectados. También existen muchas figuras, en Derecho Sucesorio, como las sustituciones, los fidecomisos, o las reservas, que afectan de manera especial a la determinación del sujeto pasivo.

¹⁴ Artículo 1000.3. Código Civil

¹⁵ Ley 29/1987, de 18 de diciembre; del Impuesto sobre Sucesiones, artículo 5.

¹⁶ El testador es la persona que realiza un testamento. El artículo 668 del Código Civil, establece que el testador puede disponer de sus bienes a título de herencia o de legado. Se añade que, en la duda, aunque el testador no haya usado la palabra heredero, si su voluntad está clara acerca de este concepto, valdrá la disposición como hecha a título universal o de herencia.

La Ley en su artículo 8, declara responsables subsidiarios del pago del ISyD, a determinadas personas o entidades que intervienen entre el causante y el beneficiario.

- Los intermediarios financieros y demás Entidades o personas, siempre que hubieren entregado en metálico y valores depositados o devuelto las garantías constituidas en las transmisiones mortis causa de depósitos, garantías o cuentas corrientes. La responsabilidad no se extiende a los casos en que se libren cheques bancarios, con cargo a dichos depósitos, garantías o venta de valores, que tengan como fin exclusivo el pago del propio ISyD. A tal efecto, el cheque ha de ser expedido a nombre de la Administración tributaria acreedora.
- Las entidades de seguros, cuando verifiquen las entregas de cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos. La responsabilidad tampoco se extiende a los casos en que se entreguen cantidades a cuenta de la prestación cuando tengan como exclusivo fin el pago del propio ISyD, siendo igualmente necesario que dicha entrega se realice mediante cheque bancario expedido a nombre de la Administración.
- Los mediadores, cuando intervengan en la transmisión, de títulos valores que formen parte de la herencia, salvo cuando lo hagan por orden de los herederos con el objetivo de pagar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las condiciones señaladas anteriormente.
- El funcionario, que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por el Impuesto y no hubiese exigido previamente el pago del mismo.

Respecto a la extensión de la responsabilidad subsidiaria, el Reglamento precisa que la responsabilidad se limitará a la porción del Impuesto que corresponda a la adquisición de los bienes que se originen¹⁷.

2.7. CUANTIFICACIÓN

Antes de analizar de forma detallada los elementos de cuantificación de la obligación tributaria en el ISyD, la liquidación de forma esquemática sería la siguiente. En primer lugar debemos determinar el valor de bienes de la herencia, el valor de los bienes adicionales y el valor del

¹⁷ Caamaño, M.A.; Peña, J.L. (2002), El impuesto sobre sucesiones y Donaciones, Edersa, Madrid, págs. 78 y ss.

ajuar doméstico. Debemos quitarle, las cargas y gravámenes, las deudas deducibles y los gastos deducibles, así hallaremos la base imponible. Para hallar la base liquidable, debemos restarle las deducciones que pudiera haber. Una vez obtenida la base liquidable, le aplicaremos la tarifa correspondiente, y así obtenemos la cuota íntegra. A esta cuota íntegra debemos aplicarle los coeficientes multiplicadores y nos dará como resultado la cuota incrementada.

Una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones que en cada caso se puedan aplicar a la cuota incrementada, obtendremos como resultado la cuota líquida, la cantidad a pagar en concepto del ISyD.

2.7.1. BASE IMPONIBLE

La determinación de la base imponible, es el primer paso para la determinación de la cuota tributaria, que finalizará con la determinación de la deuda tributaria. La base imponible del impuesto, que viene determinada por estimación directa, con carácter general, es el valor neto de los bienes y derechos transmitidos. No son iguales, las deducciones en las transmisiones mortis causa, que en las inter vivos, en las mortis causa, tenemos que delimitar porciones hereditarias y legados desde la valoración de la masa hereditaria.

La Administración es la última en comprobar la correcta determinación de la base imponible del impuesto, antes se permite al contribuyente, que presente una autoliquidación, sin carácter definitivo, ya que será revisado por la Administración. Se establece, que la Administración pueda utilizar el método indirecto, cuando la falta de presentación o la no correcta presentación de la declaración, no permitan el conocimiento claro y exacto de los datos para la estimación completa de la base imponible. Todas las transmisiones sujetas a gravamen, tienen que venir declaradas por su valor real, este podrá, ser objeto de supervisión por la Administración, y prevaleciendo, en este caso, el mayor de los valores asignados¹⁸.

a) Valoración de los bienes y derechos de la masa hereditaria.

El primer paso para calcular la base imponible es determinar el valor real de los bienes y derechos integrantes de la masa hereditaria. Las normas del Impuesto establecen que los interesados deberán consignar en la declaración el valor que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado. No obstante, la Administración

¹⁸ Martín, J.; Tejerizo, J.M.; y Cayón, A. (2017), Manual de derecho tributario (14ª Edición), op. cit, págs. 472 y ss.

no tiene que ajustarse en su liquidación al valor dado por los herederos, por lo que, podrá realizar una comprobación de esos valores y atribuir a los bienes o derechos que estime procedente uno mayor, en cuyo caso prevalecerá éste.

b) Valoración de los bienes adicionales.

La normativa del ISyD, regulan un conjunto de supuestos en los que, habiéndose producido una transmisión de bienes o derechos en la vida del causante en favor de alguno de los causahabientes o de un tercero, presumen que fue realizada para eludir la progresividad de este Impuesto detrayendo bienes llamados a la sucesión. En unos casos la presunción juega entendiéndose gratuita la transmisión realizada, en otros, no se discute la causa onerosa de la operación sino, sencillamente, se presume que el motivo de la misma no fue otro que la elusión futura del gravamen del Impuesto de Sucesiones.

c) Valoración del ajuar doméstico.

Dentro del caudal hereditario es preciso incluir el ajuar doméstico¹⁹. Dicho ajuar se valorará en el 3 por 100 del importe del caudal relicto, salvo que los interesados le asignen un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulta de la aplicación del referido porcentaje. En todo caso si los interesados le asignaran un valor superior se tomaría éste.

d) Cargas y gravámenes, deudas deducibles y gastos deducibles.

Del valor real de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio²⁰, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo 13 de Ley del ISyD.

En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante

¹⁹ Por ajuar doméstico, ha de entenderse los efectos personales, utensilios domésticos y los bienes muebles de uso particular. Habrá que incluir joyas, obras de arte o automóviles, si estos no tienen un valor muy relevante.

²⁰ Ley 29/1987, de 18 de diciembre; del Impuesto sobre Sucesiones. Artículos 9 - 14.

de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado.

En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de Comunidades Autónomas o de Corporaciones Locales o por deudas de la Seguridad Social y que se satisfagan por los herederos, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

Del valor real de los bienes donados o adquiridos por otro título lucrativo inter vivos equiparable, sólo serán deducibles las deudas que estuviese garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

En las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible:

- Los gastos que cuando la testamentaría o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarías o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquéllos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.
- Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad²¹.

2.7.2. BASE LIQUIDABLE

La base liquidable del impuesto la podemos obtener, aplicándole a la base imponible las reducciones que correspondan, como son las estatales y las que correspondan a cada Comunidad Autónoma. Las reducciones que podemos aplicarle a la base imponible son las que establece el artículo 20 de la Ley ISyD, que son a las que nos referiremos en este momento.

En primer lugar, se aplican las reducciones que establece el Estado. Para aplicar dichas reducciones, tenemos que ver el parentesco del heredero con el causante, asignándole así un

²¹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre; del Impuesto sobre Sucesiones. Artículos 9 - 14.

grupo de parentesco. Las reducciones son menores, a medida que es más lejano el grado de parentesco, y si hubiera algún grado de minusvalía, habría una reducción adicional.

En adquisiciones mortis causa, se regulan reducciones; según el grupo de parentesco, por minusvalía, por percepción de seguros sobre vida, por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, por adquisición de vivienda habitual, por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico, por transmisión consecutiva mortis causa de unos mismos bienes, por adquisición de explotaciones agrarias. Y en adquisiciones inter vivos, se regulan reducciones por; adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico y por adquisición de explotaciones agrarias.

Los distintos grupos de parentesco del impuesto son:

- Grupo I: Descendientes o adoptados, menores de 21 años. No hay requisito de grado alguno, por lo que alcanza a hijos, nietos, etc.
- Grupo II: Descendientes o adoptados, de 21 años o más. Cónyuges, ascendientes o adoptantes.
- Grupo III: Colaterales de 2º o 3º grado por consanguinidad o afinidad. Ascendientes o descendientes por afinidad.
- Grupo IV: Grados de parentesco más distantes y extraños, aquí no habrá derecho a reducción alguna por parentesco²².

2.7.3. CUOTA TRIBUTARIA

Para determinar la cuota íntegra, se ha de aplicar, la tarifa progresiva por escalones que cada Comunidad Autónoma tenga, o en su defecto la del artículo 21 LISyD, que será también la que se aplique en la obligación real.

Así, aplicándole la tarifa a la base liquidable, obtendremos la cuota íntegra. Cabe destacar como ya hemos hablado, que dos contribuyentes con la misma base imponible, de distintas Comunidades Autónomas, al aplicarle la tarifa progresiva, de resultado una deuda tributaria muy diferente para cada contribuyente.

²² Ley 29/1987, de 18 de diciembre; del Impuesto sobre Sucesiones. Artículo 20.

Sí la Comunidad Autónoma, no hubiera aprobado el coeficiente aplicable a los patrimonios preexistentes o la cuantía de los tramos o al sujeto pasivo no le resulta aplicable la normativa de su Comunidad, se le aplicará la que corresponda de la siguiente tabla:

Patrimonio preexistente Importe en euros	Grupos del Artículo 20		
	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

*Elaboración propia a partir de datos del Boletín Oficial del Estado.

Con el fin de evitar que haya un salto de cuota superior al que corresponde según el patrimonio preexistente, se establece una regla: Cuando la diferencia entre la cuota tributaria que se obtiene aplicándole el coeficiente multiplicador al patrimonio, que le corresponde y la que resulta de aplicar a esta misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato por debajo, sea mayor que la que exista entre el patrimonio preexistente que se ha tenido en cuenta para la liquidación, y su importe máximo del tramo del patrimonio que motivara la aplicación de este coeficiente inferior, está quedará reducida en el importe del exceso²³.

Para la valoración del patrimonio preexistente se aplicarán las siguientes reglas:

- a) La valoración se llevará a cabo, conforme las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) En las adquisiciones mortis causa, no se tendrá en cuenta el valor de los bienes y derechos en los que en su adquisición se haya tributado por el Impuesto, como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante. En el caso de acumulación de donaciones, le será de aplicación la misma regla.
- c) En el patrimonio preexistente, se incluirá el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda percibe, como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal²⁴.

²³García de Pablos, J.F. (2010), El impuesto sobre sucesiones y donaciones en España, op. cit. págs. 81 y ss.

²⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 56.

2.8.GESTIÓN DEL IMPUESTO

Finalmente, para la gestión del impuesto, en las sucesiones mortis causa, el contribuyente tiene seis meses desde que el causante falleciera o desde la declaración del fallecimiento, para presentar la declaración del impuesto (El devengo del impuesto se produce el día del fallecimiento de acuerdo con el artículo 196 del Código Civil), tiene que acompañar a la misma, el documento en el que se constata el hecho imponible. Dicho plazo será ampliable seis meses más si así lo solicitan los herederos.

Sin embargo, si el plazo de la prórroga finalizase sin la presentación de los documentos, la Administración podrá realizar una liquidación provisional con los datos que esta disponga, y también pudiendo recibir las sanciones correspondientes por el atraso.

En las adquisiciones inter vivos, si no hubiera que practicar comprobaciones de valores, se liquida de forma definitiva la adquisición gratuita e inter vivos, siempre que la Administración tenga todos los datos, solicitando los que en caso contrario faltaran, pero si hubiera que comprobarse el valor, deberá usarse el comprobado para la realización de las liquidaciones definitivas, y la oficina competente procederá con carácter definitivo, a girar la liquidación o consignar las declaraciones de exención o no sujeción, según corresponda en cada caso.

Sin embargo, en las adquisiciones mortis causa, se exige la comprobación completa del caudal hereditario del causante a efectos fiscales, todas las liquidaciones que se giren sin haber practicado la comprobación definitiva del hecho imponible y de su valoración tendrán carácter provisional²⁵.

Para su correcta presentación, el heredero deberá presentar en el caso de sucesiones el modelo 600 y el modelo 650, autoliquidación adquisición ``mortis causa'', datos comunes e individuales respectivamente. Si fuera una donación, el modelo a presentar sería el 651, autoliquidación adquisición ``inter vivos''.

²⁵ Ley 29/1987, de 18 de diciembre; del Impuesto sobre Sucesiones. Artículos 35 y ss.

3. REGULACIÓN DE LA CESIÓN DEL IMPUESTO A LAS COMUNIDADES AUTONOMAS.

La cesión de los rendimientos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se rige por lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en la que vienen reguladas las medidas fiscales y administrativas, con un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. El ISyD, es un impuesto cedido totalmente a la Comunidad Autónoma dado que conforme regula el artículo 10 de la LOFCA, se cede la recaudación correspondiente al 100% de todos los hechos imposables que lo integran.

3.1. COMPETENCIAS CEDIDAS

Además la cesión del ISyD también comprende competencias normativas. Así conforme establece el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las competencias normativas que pueden asumir las Comunidades Autónomas son las siguientes:

- a) Reducciones a la base imponible: Podrán crear las reducciones que estas consideren adecuadas, siempre que las reducciones vengan de circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma que se trate en cada caso.

Podrán regular las establecidas por el Estado conservándolas en las mismas condiciones o mejorándolas, mediante el aumento del porcentaje de la reducción o el importe, y también aumentando las personas que pueden acogerse a las mismas o disminuyendo los requisitos para poder aplicarla.

Siempre las reducciones creadas por las Comunidades Autónomas, se aplicarán con posterioridad a las determinadas por el Estado. Si la reducción de la Comunidad Autónoma, mejora a la estatal, será sustituida, en dicha Comunidad Autónoma, por la estatal. Siempre, deben especificar si la reducción que han creado, es propia o viene de una mejora de la del Estado.

- b) Tarifa del impuesto.
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente del donatario.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones que hayan sido aprobadas por la Comunidades Autónomas, siempre serán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas

en la normativa estatal que regula el impuesto, y no podrán suponer una denegación de las mismas²⁶.

Finalmente como establece el apartado 2, del citado artículo 48, las Comunidades Autónomas, pueden también regular la gestión y liquidación del impuesto, pero el estado retiene la competencia de establecer el régimen de autoliquidación, teniendo este carácter obligatorio, cada Administración autonómica establecerá un servicio de asistencia para poder cumplimentar la autoliquidación.

En la gestión tributaria del ISyD, corresponderá a las Comunidades Autónomas: La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado, la realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias, la calificación de infracciones y la imposición de sanciones tributarias, la publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento, la aprobación de modelos de declaración y en general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos.

Los documentos y autoliquidaciones se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.

Corresponderá a las Comunidades Autónomas la recaudación: en período voluntario de pago y en período ejecutivo, podrán organizar libremente sus servicios para la recaudación de los tributos cedidos. La recaudación tributaria, se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado, y podrá realizarse directamente por las Comunidades Autónomas o bien mediante concierto con cualquier administración pública. En lo que se refiere al aplazamiento y fraccionamiento de pago de los tributos cedidos a que se refiere este artículo, corresponderá a cada Comunidad Autónoma la competencia para resolver de acuerdo con la normativa del Estado, incluso en el caso de autoliquidaciones que deban presentarse ante la Administración tributaria del Estado.

También, corresponderá a las Comunidades Autónomas, aplicar las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y

²⁶ Ley 22/2009, de 18 de diciembre; por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Artículo 48.

siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso de los Diputados y al Senado. Cuando conocieren, hechos con transcendencia tributaria para otras administraciones, lo comunicarán a éstas en la forma que reglamentariamente se determine.

Podrán asumir competencia para la revisión de actos, esta competencia se extiende a los siguientes procedimientos, recursos y reclamaciones: Procedimiento regulados en el Capítulo II del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo. Recurso de reposición regulado en el Capítulo III del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo. Reclamaciones económico-administrativas: procedimiento regulado en la Subsección 1.^a, de la Sección 2.^a y procedimiento regulado en la Sección 3.^a del Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo. El ejercicio de la función revisora en vía administrativa delegada deberá ajustarse a lo dispuesto en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria²⁷.

3.2. ALCANCE DE LA CESIÓN Y PUNTOS DE CONEXIÓN

3.2.1. SUCESIONES

Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio, conforme establece el artículo 32 de la Ley 22/2009. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión: en el caso del impuesto que grava las adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual en la fecha del devengo.

La norma ha optado por establecer como punto de conexión en las adquisiciones mortis causa la residencia habitual del causante, a la fecha del devengo, y esa residencia, según aclara el artículo 28 de la Ley de Cesión, se verificará en el período de los cinco años inmediatos

²⁷Ley 22/2009, de 18 de diciembre; por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Artículos 55 - 59.

anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior a ese devengo. Para determinar la residencia habitual en ese período temporal, se acudirá a los criterios del artículo 28 de la Ley de Cesión.

3.2.2. DONACIONES

En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma. A efectos de lo previsto en el apartado, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. En caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

Establece por tanto la norma dos puntos de conexión en función del bien donado. Si el bien es inmueble le corresponde a la Comunidad Autónoma donde este se situé. Si se trata de un bien que no es inmueble o es un derecho, el punto de conexión es la residencia habitual del donatario²⁸.

La norma de cesión habla de donaciones, mientras que el hecho imponible regulado en el apartado b) del artículo 3 de la Ley del ISyD habla de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito.

En la donación de inmuebles se sigue la regla del lugar de localización. Por inmuebles, hay que entender la definición que de los mismos hace el artículo 334 del Código Civil, por lo que también se incluiría los inmuebles por destino y los derechos reales sobre inmuebles. En el caso de bienes no inmuebles, el punto de conexión será la residencia del donatario, dicho concepto lo tendremos en el artículo 28 de la Ley de Cesión. Por lo tanto corresponderá el rendimiento a aquella Comunidad Autónoma en la que el donatario haya residido el mayor número de días en los últimos 5 años.

Cuando en un mismo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de

²⁸ Ley 22/2009 del 18 de diciembre; por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Artículo 32 y 28.

ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados. A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

En los supuestos previstos en los apartados a) y c) del punto 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual.

3.2.3. SEGUROS DE VIDA

El artículo 38.2 a) señala que a las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se le aplicará el mismo punto de conexión que a las sucesiones a las cuales se acumula, es decir, la residencia del causante en los cinco años anteriores al devengo.

La primera cuestión que surge de esta regulación es qué pasa con los seguros de vida sujetos a este impuesto que no se acumulan a ninguna porción hereditaria. Este supuesto se producirá cuando el beneficiario del seguro no sea heredero por ninguna vía, es decir, no participa de ninguna forma en el reparto de la masa hereditaria. La primera conclusión es que si no tiene punto de conexión, es que no está cedida.

Por la vía del contrato de seguro sobre la vida, se puede trasladar una cantidad de dinero a una persona, de la misma forma que por vía de testamento. En los seguros de vida en los que el tomador es distinto del beneficiario, y se produce el fallecimiento del tomador, el punto de conexión sería la residencia de este último²⁹.

²⁹Ley 22/2009 del 18 de diciembre; por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Artículo 32 y 28.

4. BENEFICIOS FISCALES DEL IMPUESTO EN ANDALUCÍA

Al valor íntegro que supone la Base Imponible, podemos aplicar los beneficios fiscales (reducciones porcentuales o de cuantía fija) que ha establecido tanto el Legislador Estatal como Autonómico. Las reducciones son muchas y en unas ocasiones responden a razones personales (parentesco, minusvalía...) y en otras a la especial protección de ciertas actividades (vivienda habitual, profesionales, explotaciones agrarias...). Las reducciones aplicables son individuales, es decir pueden variar de un heredero a otro, como por ejemplo, dos hermanos que tienen distinta edad.

Antes de analizar las diferentes deducciones y bonificaciones, podemos ver la mejora de las reducciones de la base imponible, coeficientes multiplicadores y bonificaciones de la cuota mediante las equiparaciones que establece el Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril.

- a) Las parejas de hecho inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía se equiparán a los cónyuges.
- b) Las personas objeto de un acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción se equiparán a los adoptados.
- c) Las personas que realicen un acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción se equiparán a los adoptantes.
- d) Se entiende por acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción los constituidos con arreglo a la Ley 1/1998, de 20 de abril, de los Derechos y la Atención al Menor, y las disposiciones del Código Civil³⁰.

Estas equiparaciones se aplicarán exclusivamente a las reducciones en la base imponible, los coeficientes multiplicadores y a las bonificaciones de la cuota.

4.1. REDUCCIONES Y BONIFICACIONES EN ANDALUCÍA

En este apartado analizaremos las reducciones o mejoras de las reducciones estatales, así como las bonificaciones, que se producen en Andalucía. Cabe destacar que haremos mención al Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, habiendo este sido modificado en algunos puntos,

³⁰ Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos. Artículo 20.

durante el transcurso de la elaboración del trabajo, por el Decreto-Ley 1/2019, de 9 de abril, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos.

4.1.1. REDUCCIONES EN SUCESIONES.

Mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición <<mortis causa>> de la vivienda habitual.

El porcentaje de reducción previsto en el artículo 20.2 c) de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del ISyD en el supuesto de adquisición <<mortis causa>> de la vivienda habitual del causante será el siguiente:

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

* Elaboración propia a partir de datos del BOE.

Esta reducción será de aplicación con los siguientes requisitos:

- a) Que los causahabientes sean el cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el mismo durante los dos años anteriores al fallecimiento.
- b) Que la adquisición se mantenga durante los tres años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo³¹.

Reducción propia de la base imponible para cónyuge y parientes directos por herencias.

Sin perjuicio de las reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISyD, y de cualquier otra que pudiera ser de aplicación en virtud de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en ejercicio de su competencia normativa, se aplicará una reducción propia por un importe de hasta 1.000.000 de

³¹ Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Artículo 21.

euros para adquisiciones <<mortis causa>>, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, liquidando el impuesto por el exceso de dicha cuantía, siempre que concurran en el contribuyente los siguientes requisitos:

- a) Que esté comprendido en los Grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 20.1 de la presente Ley.
- b) Que su patrimonio preexistente sea igual o inferior a 1.000.000 de euros.

El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine que el importe total de las reducciones aplicables no supere 1.000.000 de euros.

En los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, el límite de 1.000.000 de euros estará referido al valor íntegro de los bienes y derechos que sean objeto de adquisición³².

Reducciones propias de la base imponible para contribuyentes con discapacidad por adquisiciones <<mortis causa>>.

Sin perjuicio de las reducciones previstas en la Ley del ISyD, y de cualquier otra que pudiera ser de aplicación en virtud de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en ejercicio de su competencia normativa, se aplicará una reducción propia por un importe de hasta 1.000.000 de euros, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, liquidando el impuesto por el exceso de dicha cuantía, siempre que concurran en el contribuyente los siguientes requisitos:

- a) Que tenga la consideración de persona con discapacidad
- b) Que pertenezca a los Grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley del ISyD, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 20.1 de la presente Ley.

El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine que el importe total de las reducciones aplicables no supere 1.000.000 de

³² Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Artículo 22.

euros. En los casos que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, el límite de 1.000.000 de euros estará referido al valor íntegro de los bienes y derechos que sean objeto de adquisición.

Esta reducción será incompatible con la prevista en el artículo 22 de la presente Ley.

En el supuesto en que el contribuyente con discapacidad pertenezca a los Grupos III y IV del artículo 20.2 a) de la Ley del ISyD, se aplicará una reducción propia por un importe de hasta 250.000 euros para adquisiciones <<mortis causa>>, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, liquidando el impuesto por el exceso de dicha cuantía, siempre que su patrimonio preexistente sea igual o inferior a 1.000.000 de euros.

En importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine que el importe total de las reducciones aplicables no supere 250.000 euros. En los casos en los que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, el límite de 250.000 euros estará referido al valor íntegro de los bienes y derechos que sean objeto de adquisición³³.

Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición <<mortis causa >> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades.

Con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 20.2 c) de la Ley del ISyD, los contribuyentes podrán aplicar la siguiente mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición <<mortis causa>> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades:

- a) El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos queda reducido de diez a cinco años.
- b) Será aplicable a cónyuges, descendientes o ascendientes y colaterales hasta tercer grado por consanguinidad y afinidad del causante.
- c) Se incrementa el porcentaje de la reducción del 95% al 99% siempre que las empresas individuales, negocios profesionales y las entidades tengan su domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía y que éste se

³³ Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Artículo 23.

mantenga en dicho territorio durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.

La mejora de la reducción estatal prevista en el artículo anterior, con los mismos requisitos y condiciones, será aplicable a aquellas personas que, sin tener relación de parentesco con el transmitente, cumplan los siguientes requisitos:

- a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del transmitente que esté vigente a la fecha del fallecimiento de este y acreditar una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio.
- b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de fallecimiento del causante y con una antigüedad mínima en el ejercicio de estas de 5 años. Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el transmitente les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa³⁴.

Reducción propia por la adquisición <<mortis causa>> de explotaciones agrarias.

Para el supuesto de adquisición << mortis causa>> de una explotación agraria por el cónyuge o descendientes del causante, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 20.1.

a) y b) de la presente Ley, se establece una reducción propia de la base imponible del 99%, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

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

No obstante en caso de que el causante se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida a la fecha del fallecimiento, dicha actividad agraria deberá estar ejerciéndose de forma habitual, personal y directa por su cónyuge o por alguno de sus descendientes, ya sea mediante contrato laboral remunerado con el titular de la explotación agrícola, o mediante la explotación directa de éstos.

³⁴ Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Artículos 24 y 25.

En tal caso la reducción se aplicará únicamente al cónyuge o descendientes que ejerzan la actividad agraria y que cumplan los demás requisitos establecidos.

- b) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese dentro de este plazo.

La reducción prevista en el apartado anterior, será aplicable a aquellos adquirentes que, sin tener la relación de parentesco con el transmitente que se determina en el mismo, cumplan los siguientes requisitos y condiciones:

- a) Que el causante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha de fallecimiento o, en su caso, se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida.
- b) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese dentro de este plazo.
- c) Que el adquirente tenga un contrato laboral con el transmitente a jornada completa, que esté directamente relacionado con el ejercicio de la actividad agraria de la explotación, que conste en la Tesorería General de la Seguridad Social por afiliación al Régimen General, que esté vigente a la fecha del fallecimiento y que acredite una antigüedad mínima de cinco años en la misma.
- d) Que el adquirente tenga la condición de agricultor profesional o, en su caso, que la obtenga en el plazo de un año desde la adquisición.

La reducción será incompatible, para una misma adquisición y contribuyente, con la aplicación de la reducción por empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del ISyD, y con las reducciones previstas en los artículos 24 y 25 de esta Ley. Esta reducción es incompatible con los beneficios fiscales de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias³⁵.

³⁵ Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Artículo 26.

4.1.2. REDUCCIONES EN DONACIONES.

Reducción propia por la donación de dinero a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual.

Los donatarios que perciban dinero de sus ascendientes, o de las personas equiparadas a éstas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.1 de la presente Ley, para la adquisición de su primera vivienda habitual, podrán aplicar una reducción propia del 99% del importe de la base imponible del impuesto, siempre que concurran los siguientes requisitos:

- a) Que el donatario sea menor de 35 años o tenga la consideración de persona con discapacidad.
- b) Que el patrimonio preexistente del donatario esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida por el artículo 22 de la Ley del ISyD.
- c) Que el importe íntegro de la donación se destine a la compra de la primera vivienda habitual.
- d) La vivienda deberá estar situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- e) La adquisición de la vivienda deberá efectuarse dentro del periodo de autoliquidación del impuesto correspondiente a la donación, debiendo aportar el documento en que se formalice la compraventa. En este documento deberá hacerse constar la donación recibida y su aplicación al pago del precio de la vivienda habitual.

La base máxima de la reducción será de 120.000 euros, con carácter general. No obstante, cuando el donatario tenga la consideración de persona con discapacidad, la base de la reducción no podrá exceder de 180.000 euros.

En el caso de dos o más donaciones, provenientes del mismo o diferentes ascendientes o personas equiparadas a éstas, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder de los límites anteriormente señalados³⁶.

³⁶ Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Artículo 27.

Reducción propia por la donación de vivienda habitual a descendientes con discapacidad.

Los donatarios que reciban el pleno dominio de una vivienda de sus ascendientes, o de las personas equiparadas a éstos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.1 de la presente Ley, podrán aplicar una reducción propia del 99% del importe de la base imponible del impuesto, siempre que concurran los siguientes requisitos:

- a) Que el donatario tenga la consideración de persona con discapacidad.
- b) Que el inmueble adquirido se destine a la vivienda habitual del donatario.
- c) Que se haga constar en la escritura pública en la que se formalice la donación que el inmueble se destine a constituir la vivienda habitual para el donatario y el compromiso de no realizar una transmisión inter vivos en los tres años siguientes a su adquisición.
- d) Que el patrimonio preexistente del donatario esté comprendido en el primer trato de la escala establecida por el artículo 22 de la Ley del ISyD.

El importe de la reducción no podrá exceder de 180.000 euros. En el caso de dos o más donaciones provenientes del mismo o de diferentes donantes cotitulares de la vivienda donada, la base de la reducción no podrá exceder del límite anteriormente señalado³⁷.

Reducción propia por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional.

Los donatarios que perciban dinero de sus ascendientes y de colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad, para la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional, se podrán aplicar una reducción propia del 99% del importe de la base imponible del impuesto, siempre que concurran los siguientes requisitos:

- a) Que el importe íntegro de la donación se destine a la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional.
- b) Que la empresa individual o el negocio profesional tengan su domicilio social o fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- c) Que la constitución o ampliación de la empresa individual o del negocio profesional se produzca en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la donación.

³⁷ Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Artículo 28.

- d) Que la donación se formalice en documento público y se haga constar de manera expresa que el dinero donado se destina por parte del donatario exclusivamente a la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional que cumpla los requisitos que se prevén en este artículo.
- e) Que la empresa individual o negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4. Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- f) Que la empresa individual o negocio profesional, constituidos o ampliados como consecuencia de la donación de dinero, se mantengan durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que el donatario falleciera dentro de este plazo.

El importe de la reducción no podrá exceder de 1.000.000 de euros. En el caso de dos o más donaciones, provenientes del mismo o de diferentes donantes relacionados en el apartado 1 de este artículo, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder del límite señalado³⁸.

Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición <<inter vivos>> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades.

Con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 20.6.c) de la Ley del ISyD, los contribuyentes podrán aplicar la siguiente mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «inter vivos» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades:

- a) El requisito en cuanto al donatario de mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, previsto en el artículo 20.6.c) de la Ley del ISyD.
- b) Será aplicable a cónyuges, descendientes o ascendientes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del donante.
- c) Se incrementa el porcentaje de la reducción del 95% al 99% siempre que las empresas individuales, negocios profesionales y las entidades tengan su domicilio fiscal, y en su

³⁸ Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Artículo 29.

caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía y éste se mantenga en dicho territorio durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación.

Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición <<inter vivos>> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por personas sin relación de parentesco con el transmitente.

La mejora de la reducción estatal prevista en el artículo anterior, con los mismos requisitos y condiciones, será aplicable a aquellas personas que, sin tener relación de parentesco con el transmitente, cumplan los siguientes requisitos:

- a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del transmitente que esté vigente a la fecha de la donación, y acreditar una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio.
- b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de la donación, y con una antigüedad mínima en el ejercicio de estas de 5 años. Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el transmitente les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa³⁹.

Reducción propia por la adquisición <<inter vivos>> de explotaciones agrarias.

Para el supuesto de adquisición «inter vivos» de una explotación agraria por el cónyuge o descendientes del donante, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 20.1.a) y b) de la presente Ley, se establece una reducción propia en la base imponible del 99%, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el donante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha de la donación.

No obstante, en el caso de que el donante se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida a la fecha de la

³⁹ Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Artículos 30 y 31.

donación, dicha actividad agraria deberá estar ejerciéndose de forma habitual, personal y directa por su cónyuge o por alguno de sus descendientes, ya sea mediante contrato laboral remunerado con el titular de la explotación agrícola, o mediante la explotación directa de éstos, en caso de que le sean cedidas las explotaciones agrícolas por cualquier negocio jurídico.

En tal caso, la reducción se aplicará únicamente al cónyuge o descendientes que ejerzan la actividad agraria y que cumplan los demás requisitos establecidos.

- b) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes a la donación, salvo que falleciese dentro de este plazo.

La reducción prevista en el apartado anterior, será aplicable a aquellos adquirentes que, sin tener la relación de parentesco con el transmitente que se determina en el mismo, cumplan los siguientes requisitos y condiciones:

- a) Que el donante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha de la donación o, en su caso, se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida.
- b) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes a la donación, salvo que falleciese dentro de este plazo.
- c) Que el adquirente tenga un contrato laboral con el transmitente a jornada completa, que esté directamente relacionado con el ejercicio de la actividad agraria de la explotación, que conste en la Tesorería General de la Seguridad Social por afiliación al Régimen General, que esté vigente a la fecha de la donación y que acredite una antigüedad mínima de cinco años en la misma.
- d) Que el adquirente tenga la condición de agricultor profesional o, en su caso, que la obtenga en el plazo de un año desde la adquisición.

La reducción prevista en este artículo será incompatible, para una misma adquisición y contribuyente, con la aplicación de las reducciones previstas en los artículos 30 y 31 de esta Ley. Asimismo, esta reducción es incompatible con los beneficios fiscales establecidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias⁴⁰.

⁴⁰ Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Artículo 32.

4.1.3. BONIFICACIONES EN SUCESIONES.

Los contribuyentes incluidos en el Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley del ISyD, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 20.1 de la presente Ley, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones <<mortis causa >>, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguro de vida.

Con el objetivo de disminuir la presión y esfuerzo fiscal de las personas físicas, se atiende a una demanda social constante y se hace de la Comunidad Autónoma de Andalucía un territorio atractivo para la generación de riqueza que posibilite la creación de empleo e incentive el ahorro y el consumo al situar nuestra Comunidad entre las que prácticamente se ha suprimido el gravamen aplicable a los parientes más próximos por el ISyD. En particular, en la modalidad de Sucesiones, se mantienen las reducciones autonómicas sobre el impuesto actualmente vigentes.

Esta bonificación, se justifica por la necesidad de dinamizar la economía andaluza, evitando, además, la planificación fiscal asociada a estos diferenciales, principalmente ejecutados mediante desplazamientos programados de personas físicas hacia otras Comunidades con tributación más beneficiosa, y posicionando a Andalucía entre las Comunidades con la fiscalidad más baja en este impuesto⁴¹.

4.1.4. BONIFICACIONES EN DONACIONES.

Los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley del ISyD, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 20.1 de la presente Ley, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones ``inter vivos``. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ``inter vivos`` se formalice en documento público.

Cuando el objeto de la donación o de cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e <<inter vivos>> sea metálico o cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará

⁴¹ Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos. Disposiciones generales y artículo 33 bis. y ter.

aplicable cuando el origen de los fondos esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.

Esto permite favorecer las donaciones entre parientes directos, teniendo en cuenta que la esperanza de vida cada vez es mayor, con lo que se facilita la posible anticipación en el tiempo de la transmisión de bienes y derechos a hijos e hijas y demás descendientes, para poder satisfacer sus necesidades personales, familiares y de emprendimiento. El objeto de esta bonificación se centra en gran medida en paliar las dificultades económicas y de financiación de personas, especialmente asociadas a la complejidad del escenario laboral y financiero en esta etapa de desaceleración económica, cuando obtengan donaciones de sus ascendientes, sin que el impuesto sea un impedimento⁴².

4.2. COMPARATIVA EN LA REGULACIÓN NORMATIVA DEL ISyD ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Al margen del vehículo utilizado para instrumentar el beneficio fiscal (reducción, bonificación o deducción de la cuota...), las medidas adoptadas pueden clasificarse en función de las características de sus beneficiarios o, lo que es lo mismo, de la política autonómica diseñada en materia fiscal, en los siguientes grupos:

Beneficios fiscales aplicables por parentesco.

En las *adquisiciones mortis causa*, en el panorama autonómico actual se vislumbra una tendencia a disminuir significativamente el gravamen aplicable a los parientes más próximos hasta llegar, en algunos casos, a la práctica supresión del mismo. Esta minoración de la carga tributaria se ha articulado mediante diversos instrumentos: reducciones, coeficientes multiplicadores inferiores a la unidad, tarifa de gravamen específica para determinados grupos de parentesco, deducciones y bonificaciones. Podemos clasificar las Comunidades Autónomas en tres grupos en función del grado de desfiscalización alcanzado:

Existen siete Comunidades que prácticamente han suprimido el gravamen sin establecer límites cuantitativos, en las herencias adquiridas por parientes pertenecientes a los grupos I y II,

⁴² Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos. Disposiciones generales y artículo 33 bis. y ter.

Cantabria (bonificación del 100% para bases inferiores a 100.000 euros y del 90% para bases superiores e iguales a esa cantidad), La Rioja (bonificación del 99% para bases iguales o inferiores a 500.000 euros y del 98% para bases superiores a esa cantidad, la Región de Murcia, Canarias, Extremadura y la Comunidad de Madrid (bonificación del 99%). A estas se ha unido Andalucía, desde el 9 de abril, también tiene la bonificación del 99% para herencias de contribuyentes incluidos en los grupos I y II.

Existe un segundo grupo que disponen también de medidas que disminuyen el gravamen aplicable en las adquisiciones mortis causa a los parientes pertenecientes a los Grupos I y II que, sin suponer una desfiscalización casi completa, minoran significativamente el gravamen: Valencia (bonificación 75 % para Grupo I y del 50 % para Grupo II), Cataluña (bonificación del 99 % para el cónyuge y del 99 % al 20 % para Grupo I y resto Grupo II en función de la cuantía de la base imponible), Castilla-La Mancha (bonificación del 100 % al 80 % para Grupos I y II en función de la cuantía de la base imponible)

El resto de Comunidades (Galicia, el Principado de Asturias, Aragón, Islas Baleares y Castilla y León) disponen de medidas que, a diferencia de las anteriores, no implican una rebaja significativa del gravamen ya sea por el porcentaje de bonificación de la cuota que establecen (que no es próximo al 100 %), porque se limitan a un solo grupo de parentesco o porque se establecen ciertos límites de cuota, base imponible o patrimonio preexistente.

En las *adquisiciones inter vivos* también se aprecia una tendencia a disminuir significativamente el gravamen aplicable a los parientes más próximos hasta llegar, en algunos casos, a la práctica supresión del mismo. En este caso, podemos establecer la siguiente clasificación en función del grado de desfiscalización alcanzado:

Existen cuatro Comunidades que prácticamente han suprimido el gravamen, sin establecer límites cuantitativos, en las donaciones efectuadas por parientes pertenecientes a los grupos I y II (cónyuge, ascendientes y descendientes) : La Rioja (bonificación del 99 % para bases iguales o inferiores a 500.000 euros y del 98 % para bases superiores a esa cantidad desde 2018), la Región de Murcia (bonificación del 99 % desde 2018) y Canarias (bonificación del 99,9 %) y la Comunidad de Madrid (bonificación del 99 %). A estas, al igual que en las adquisiciones mortis causa, se ha unido Andalucía, que desde el 9 de abril, también tiene la bonificación del 99% para donaciones de contribuyentes incluidos en los grupos I y II.

Existe un segundo grupo que disponen también de medidas que disminuyen el gravamen aplicable en las adquisiciones inter vivos a los parientes pertenecientes a los Grupos I y II que,

sin suponer una desfiscalización casi completa, minoran significativamente el gravamen: Cataluña y Galicia (tarifa específica con tipos que van desde el 5 % hasta el 9 %), Aragón (bonificación del 65 % a favor del cónyuge e hijos), Castilla-La Mancha (bonificación del 95 % al 85 % en función de la cuantía de la base imponible) e Islas Baleares (deducción de la cuota que implica tributación al 7 %).

El resto (Principado de Asturias, Cantabria, Extremadura, la Comunidad Valenciana y la Comunidad de Castilla y León) no tienen vigentes medidas de reducción del gravamen en las donaciones entre parientes de los Grupos I y II de parentesco, a excepción del Principado de Asturias y Cantabria, que regulan una tarifa específica, y la Comunidad Valenciana, que aplica una reducción propia en las donaciones efectuadas a favor de hijos y padres, medidas que no implican una rebaja significativa del gravamen.

Por otro lado, como caso particular dentro del bloque de beneficios fiscales establecidos para favorecer las transmisiones inter vivos entre parientes próximos, cabe encuadrar aquéllos que combinan requisitos de parentesco con otras condiciones, como las relacionadas con el destino de la donación o con la edad del sujeto pasivo. Constituyen ejemplos de este tipo de beneficios las bonificaciones o deducciones en la cuota por cantidades donadas a descendientes para la adquisición de la vivienda habitual, las reducciones y otras bonificaciones por donaciones a hijos para constitución o adquisición de una empresa o de un negocio y las reducciones por donaciones a descendientes de cantidades destinadas a formación. Tienen establecidos beneficios fiscales de este tipo Cataluña, Galicia, Andalucía, el Principado de Asturias, Cantabria, Aragón, Canarias, Extremadura, Islas Baleares y la Comunidad de Castilla y León.

Beneficios fiscales a favor de personas con minusvalía.

Son numerosas las Comunidades que han establecido este tipo de beneficios fiscales. En las adquisiciones mortis causa algunas prácticamente han suprimido el gravamen para las personas con determinado grado de minusvalía. No obstante, la mayoría se limita a incrementar la cuantía de las reducciones establecidas en la normativa estatal.

En concreto, han adoptado medidas (reducciones propias, mejoras de la reducción estatal y bonificaciones de la cuota) que prácticamente suprimen el gravamen en las adquisiciones mortis causa, realizadas por discapacitados con un determinado grado de minusvalía, el Principado de

Asturias, Aragón y Castilla-La Mancha, aunque en el caso del Principado de Asturias con límite de patrimonio preexistente.

Cataluña, Galicia, Andalucía, Cantabria, Canarias, Extremadura e Illes Balears, la Comunidad Valenciana y las Comunidades de Madrid y Castilla y León también disponen de medidas que disminuyen el gravamen en las adquisiciones mortis causa realizadas por discapacitados, pero a diferencia de las anteriores, no alcanzan a suprimir por completo dicho gravamen.

En cuanto a las adquisiciones inter vivos efectuadas por personas discapacitadas, sólo dos han favorecido con carácter general: la Comunidad Valenciana y Castilla-La Mancha. Por otro lado, seis han establecido medidas tendentes a favorecer las donaciones que constituyan aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad al amparo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad: Cataluña, Cantabria, Castilla-La Mancha, Canarias, las Islas Baleares y la Comunidad de Castilla y León.

Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la vivienda habitual del causante (solo adquisiciones mortis causa)

La mayoría de las Comunidades, han establecido mejoras de la reducción estatal por la transmisión de la vivienda habitual del causante mediante la disminución del periodo mínimo de permanencia exigido, la elevación del porcentaje de reducción o la modificación o supresión del límite máximo fijado por la norma estatal: Cataluña, Galicia, Andalucía, el Principado de Asturias, Cantabria, Aragón, Canarias, las Islas Baleares, la Comunidad Valenciana y la Comunidad de Madrid. La Rioja por su parte, establece una reducción propia incompatible con la estatal.

Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la empresa familiar.

Algunas Comunidades han introducido mejoras en las reducciones por transmisión de empresa familiar establecidas en la norma estatal, aunque la mayoría ha optado por establecer reducciones propias para este supuesto, exigiendo para su disfrute requisitos adicionales como la radicación del negocio o empresa en el territorio de la Comunidad.

Así, en los supuestos de transmisiones mortis causa de empresa familiar, cuentan con reducciones propias, Galicia, el Principado de Asturias, La Rioja, la Región de Murcia, Castilla-La Mancha, la Comunidad Valenciana, Aragón y la Comunidad de Castilla y León, mientras que Andalucía, Cantabria, Canarias, Extremadura e Islas Baleares y la Comunidad de Madrid han mejorado las reducciones estatales. En Cataluña se dan ambas modalidades: por un lado, han establecido una mejora de la reducción estatal y, por otro, reducciones propias para transmisiones de empresa a personas con vínculos laborales o de prestación de servicios o vinculadas al mantenimiento de la plantilla de trabajadores.

En la regulación de medidas que afectan a las transmisiones inter vivos de empresa familiar, han sido mucho menos prolíferas. Algunas de ellas (como Galicia, Principado de Asturias, La Rioja, la Región de Murcia, Castilla-La Mancha y la Comunidad Valenciana) han establecido reducciones propias. Otras han optado por mejorar las reducciones estatales (Andalucía, Cantabria y Canarias). En Cataluña, Aragón, Extremadura e Islas Baleares y en la Comunidad de Castilla y León se dan ambas modalidades.

Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de explotaciones agrícolas, forestales o rurales.

Han regulado reducciones propias para los supuestos de transmisiones mortis causa de explotaciones agrarias Cataluña, Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, La Rioja, la Comunidad Valenciana, y Castilla y León. En transmisiones inter vivos las reducciones propias solo están vigentes en: Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, La Rioja, la Comunidad Valenciana y Extremadura. En cuanto a las reducciones aplicables a las transmisiones de fincas rústicas de dedicación forestal o terrenos incluidos en áreas de suelo rústico protegido, áreas de interés agrario o espacios de relevancia ambiental, tienen vigentes reducciones de este tipo Cataluña, Canarias, Galicia y las Islas Baleares.

Otra medida regulada por las Comunidades, ha sido la equiparación, a efectos del impuesto, de los miembros de las uniones de hecho a los cónyuges y del acogimiento familiar preadoptivo o permanente a la adopción: La equiparación de los miembros de las uniones de hecho a los cónyuges ha sido incorporada en la normativa de: Cataluña, Galicia, Andalucía, el Principado de Asturias, Cantabria, La Rioja, Región de Murcia, Aragón, Castilla-La Mancha, Canarias, Extremadura, las Islas Baleares, la Comunidad de Madrid, la Comunidad de Castilla y León y la Comunidad Valenciana. La equiparación del acogimiento familiar preadoptivo o permanente

a la adopción ha sido incorporada a su normativa en Andalucía, el Principado de Asturias, La Rioja, Castilla-La Mancha y Canarias⁴³.

5. ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO A LA JURISPRUDENCIA.

5.1. LA DESIGUALDAD DE TRATO EN EL ISyD.

El ISyD se encuentra inmerso en nuestro presente sistema impositivo y posee titularidad estatal, motivo por el cual, solo podrá ser pretendido, modificado o suprimido por el Estado. Sin embargo, su condición de cedido establece que las Comunidades Autónomas posean poderosas capacidades normativas sobre su reglamentación, que han devenido en importantes diferencias en el gravamen de este indicador de manifestación de la capacidad económica de los contribuyentes. Es decir, los tributos cedidos ante la proyección impositiva autonómica, se caracterizan por la diversidad normativa. Esta disparidad de procedimientos ha llevado a resurgir las polémicas alrededor de la obligación y conveniencia de la imposición sobre las sucesiones, e incluso de si es justo.

La intensa proliferación de disposiciones autonómicas que repercuten en el Impuesto deja en evidencia el diferente trato que reciben los contribuyentes dentro del territorio español a la hora de pagar sus impuestos. Todo ello, como consecuencia de la aplicación del criterio de conexión en la aplicación del régimen jurídico de este tributo en las diferentes Comunidades Autónomas, creando enormes diferencias en la carga fiscal del sujeto en aplicación de donde el causante tuviese la residencia, de la dirección de los inmuebles cedidos y en otros, por la ubicación de la residencia del que los adquiere. Estas desigualdades por razón de residencia obedecen a la aplicación del punto de conexión estipulado, que en las adquisiciones mortis causa será en el territorio de la Comunidad donde el causante tuviese su residencia habitual. En las donaciones benéficas inter vivos dependerá de la naturaleza del bien transmitido, y cuando se trate de bienes inmuebles será la Comunidad Autónoma donde éstos se hallen, mientras que para los demás bienes y derechos, será en el lugar donde el receptor tenga su residencia habitual.

Este horizonte hace pensar que determinadas Comunidades Autónomas se hayan beneficiado de mayor recepción de donaciones de inmuebles por dejarlos realmente eximidos de tributación del ISyD. Este actuar, tiene sus límites en los principios constitucionales, dado que en el ejercicio de su capacidad normativa, las Comunidades Autónomas están sujetas al texto

⁴³ Secretaria General de Financiación Autonómica y Local, Tributación Autonómica. Medidas 2018, Capítulo I, Líneas de actuación de las Comunidades en tributos cedidos, pág. 11 y ss.

constitucional y a las leyes reguladores de la financiación de las mismas, de forma que los tributos que les han sido cedidos por el Estado, en su aplicación, no deben suponer diferenciación de trato jurídico fiscal para los contribuyentes por la desigual ubicación geográfica de los mismos.

Esta actuación de trato dispar está generando discrepancias entre la actividad de autonomía de las Comunidades Autónomas y el principio de igual, dado que la existencia de una diferenciación de trato entre grupos de personas produce discriminaciones significativas y por tanto, vulneración del principio de igualdad que debe presidir el sistema tributario español por exigencia constitucional.

En definitiva, las medidas aprobadas por las Comunidades Autónomas no deben acordar disposiciones que discriminen por motivo del término donde se encuentren ubicados los bienes recibidos gratuitamente. Estas técnicas, amenazan la estabilidad de dicha figura impositiva y devienen en diferentes posiciones doctrinales en favor o no, del mantenimiento del impuesto⁴⁴.

Mediante las siguientes dos sentencias, una del Tribunal de la Unión Europea, y otra del Tribunal Supremo, vamos a ver como en España se tendrá que adecuar la normativa del ISyD, para así cumplir con lo que establecen estas sentencias.

5.2. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE LA UNIÓN EUROPEA, DE 03/09 DE 2014

En esta Sentencia de 3 de septiembre de 2014, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que la legislación española reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones es contraria al Derecho Comunitario, por permitir que en herencias y donaciones con no residentes se tenga que pagar un impuesto superior al que se paga entre residentes, los únicos que pueden disfrutar de las ventajas fiscales autonómicas.

Como afirma textualmente el Tribunal: La normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles

⁴⁴ Sánchez Sánchez, E.M. (2015) ``La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea`` Revista de Estudios Jurídicos, Universidad de Jaén.

situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales⁴⁵.

Por lo tanto, España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, al permitir que se establezcan las diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

La reforma fiscal (DF3, Ley 26/2014, de 27 de noviembre) acatando la citada sentencia, ha tenido en cuenta la relación efectiva del contribuyente con las comunidades autónomas españolas y con la naturaleza del bien o derecho que se hereda o se recibe en donación (muebles e inmuebles), modificando a tales efectos el DA2, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISyD.

Por lo tanto, a partir del 1 de enero de 2015, quedó eliminada la discriminación en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en el territorio español y fuera de éste. Por lo tanto, los causantes podrán beneficiarse de los beneficios que puedan existir en las distintas normativas autonómicas dentro de los límites establecidos por la DA2, Ley 29/1987, de 18 de diciembre⁴⁶.

5.3. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 242, DE 19/02 DE 2018

En el ISyD, los residentes no comunitarios recibían un trato fiscal distinto a los españoles y europeos. Las herencias o donaciones de residentes fuera de la Unión Europea no podían aplicar los beneficios fiscales de las distintas comunidades autónomas.

Mediante esta sentencia, el Tribunal Supremo equipara el trato fiscal en las sucesiones y donaciones extracomunitarias, pues establece que la normativa nacional del ISyD, en cuando

⁴⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 03/09 de 2014.

⁴⁶ Revista Iberley, Análisis de la sentencia del TJUE del 3/09/2014. Discriminación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones. Artículo 10/10/2014.

al asunto controvertido: constituye una restricción a la libre circulación de capitales a efectos de la Constitución Española.

Restricción cuya prohibición, como ha indicado al principio y según el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, comprende y afecta no solo a los movimientos de capitales entre Estados miembros sino también entre Estados miembros y terceros países⁴⁷.

España había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo Espacio Económico Europeo, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Aquellos contribuyentes residentes en un país fuera de la Unión Europea que hayan liquidado el ISyD sin poderse deducir cantidades en concepto de reducciones / donaciones autonómicas tienen la posibilidad de recurrir ante Hacienda⁴⁸.

Por lo tanto esta normativa, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, puesto que el Tribunal Supremo determina que no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato.

⁴⁷ Sentencia del Tribunal Supremo 242, de 19/02 de 2018.

⁴⁸ Revista Iberley, Análisis de la sentencia del TS 24, de 19/02/2018. Equiparación del trato fiscal en las herencias extracomunitarias. Artículo 21/03/2018.

6. CONCLUSIONES

El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, existe desde 1798, aparte de su objetivo recaudatorio, este impuesto intenta aplicar un gravamen a una riqueza que no deriva del trabajo, ni de actividades económicas del contribuyente, permitiendo al heredero aumentar su capacidad económica. La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), regula la cesión a las Comunidades Autónomas del 100% de lo recaudado del impuesto; Además, la regulación normativa ha dado lugar, a una competencia fiscal a la baja entre ellas, produciendo una gran diferencia en las cuotas tributarias de los obligados tributarios en función de cada comunidad. Por esta causa, se produjo un descenso de la capacidad recaudatoria del impuesto un 3% aproximadamente de los ingresos totales obtenidos por el Estado.

En la Comunidad Autónoma de Andalucía se han regulado numerosas reducciones a la base imponible, que provocaron una disminución de la cuota tributaria a pagar por los beneficiarios, el mínimo exento es de 1.000.000 de euros, por lo tanto si la cantidad heredada es menor que esta cantidad, el beneficiario, siempre que sea hijo, cónyuge o padre, es decir, grupos I y II, no tendrá que abonar nada, también desde que ha entrado en vigor el Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, ha cambiado totalmente el impuesto, ya que hasta los grupos I y II de parentesco, tanto en sucesiones ``mortis causa`` como ``inter vivos``, se ha creado una bonificación del 99% al gravamen, con el objetivo de impulsar y dinamizar la actividad económica.

La disparidad de medidas normativas adoptadas por las Comunidades Autónomas en este tributo cedido, ha provocado a nivel interno una desigualdad en el trato fiscal entre los ciudadanos españoles, y además, hace que haya problemas de compatibilidad con las libertades comunitarias. Por lo tanto, tiene como consecuencia que el principio de igualdad tributaria se vea afectado, haciendo que los no residentes, tengan que pagar un impuesto superior a los residentes, por el hecho de no poder beneficiarse de las ventajas fiscales autonómicas. Con la sentencia del Tribunal de la Unión Europea , España ha adaptado su normativa, y con la sentencia del Tribunal Supremo, España debe de adaptar la normativa, para no seguir llevando a cabo una restricción a la libre circulación de capitales a efectos de lo establecido en la Constitución Española.

En mi opinión, no es un impuesto justo, ya que el heredero es el obligado a pagar el impuesto, habiendo ya tributado el causante por los bienes de la herencia a lo largo de su vida por IRPF, Patrimonio, Sociedades, etc. También creo que perjudica a los sectores sociales de menor

capacidad económica, ya que si la herencia no es dinero líquido, no todo el mundo tiene la capacidad económica para poder acometer el pago del impuesto en un corto periodo de tiempo y en muchos casos los herederos se ven obligados a renunciar a la herencia por este hecho; Si bien el citado impuesto, para cálculo de la cuota, tiene en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente y en consecuencia el principio de capacidad económica.

Podemos decir que es un impuesto que paraliza el ahorro, puede llegar algunas veces a ser confiscatorio, siendo la cuota tributaria más alta, que los ingresos para el heredero, y puede perjudicar el mantenimiento de los bienes dentro de la unidad familiar. Considero que la bonificación del 99% que acaba de entrar en vigor, debería ampliarse a una categoría mayor, hasta el grupo III, para hermanos, sobrinos, tíos. Para que estos también puedan disfrutar de los beneficios por parentesco.

Finalmente tras el estudio realizado en nuestro TFG, entendemos necesaria una reforma del mismo, para así equiparar el impuesto en todo el país, desde mi punto de vista, podría ser una buena opción, dejar a las Comunidades Autónomas solo su recaudación, haciéndose cargo el Estado de su regulación, para así evitar que estas lo utilicen como ``arma política´´, provocando la desigualdad existente entre los herederos afectados por este hecho imponible. Si se devolviera la competencia al Estado, todos los ciudadanos tributarían de acuerdo a la misma normativa, siéndole de aplicación las mismas bonificaciones, reducciones, etc. De este modo también se solucionaría el problema comunitario al que hemos hecho referencia antes, dado que al tributar todos, tanto los sujetos pasivos por obligación real como personal, según una única normativa, no se infringiría la libertad de circulación de capitales ni se discriminaría a los no residentes en España.

7. LEGISLACIÓN

- Ley 22/2009, de 18 de diciembre; por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. BOE número 305, de 19/12/2009.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre; del Impuesto sobre Sucesiones. BOE número 303, de 19/12/1987.
- Ley 24/1988 de 28 de julio; del Mercado de Valores. BOE número 181, de 29/07/1988.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE número 302, de 18/12/2003.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 03/09 de 2014.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889; del Código Civil.
- Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. BOJA número 123, de 27/06/2018.
- Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos. BOJA número 8, de 11 de abril de 2019.

BIBLIOGRAFÍA

- Alonso, L.M.; Collado, M.A.; Moreno, S. (2012), Manual de derecho tributario, Barcelona, Atelier.
- Caamaño, M.A.; Peña, J.L. (2002), El impuesto sobre sucesiones y Donaciones, Edersa, Madrid.
- De Albert, M. (2014), El estado de la situación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, Foment de treball, Barcelona.
- García de Pablos, J.F. (2010), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Madrid, Aranzadi.
- Martín, J.; Tejerizo, J.M.; y Cayón, A. (2017), Manual de derecho tributario (14ª Edición), Navarra, Aranzadi.
- Pérez, F (2017), Derecho financiero y tributario, Pamplona, Thomson-Civitas.
- Pérez, J.J. (2006), Guía Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Valencia, Wolters Kluwer España S.A. CISS.
- Sánchez Sánchez, E. (2015), ``La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea`` Revista de Estudios Jurídicos, Universidad de Jaén.
- Revista Iberley, Análisis de la sentencia del TJUE del 3/09/2014. Discriminación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones. Artículo 10/10/2014 y Análisis de la sentencia del TS 24, de 19/02/2018. Equiparación del trato fiscal en las herencias extracomunitarias. Artículo 21/03/2018.

WEBGRAFÍA

- <https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/impuestos/cedidos/sucesiones.htm>
- https://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/info_contribuyente/presentacion/sucesiones.htm
- <https://www.iberley.es/temas/cesion-impuesto-sobre-sucesiones-donaciones-comunidades-autonomas-25731>
- https://reaf.economistas.es/?post_type=normativaestatal
- <https://www.elmundo.es/economia/macroeconomia/2018/10/31/5bd8a67622601d70218b465e.html>
- <https://www.iberley.es/practicos/analisis-sentencia-tjue-3-9-2014-discriminacion-no-residentes-impuesto-sucesiones-donaciones-11031>
- <https://www.iberley.es/noticias/tribunal-supremo-equipara-trato-fiscal-herencias-extracomunitarias-28713>