



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ANDALUCÍA

Laura López Cantón

Mayo, 2019

INDICE

1. Introducción	5
2. Antecedentes históricos	6
3. Régimen jurídico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	8
3.1 Naturaleza	8
3.2 Hecho imponible	9
3.3 Obligados tributarios	11
3.3.1 Sujetos pasivos	11
3.3.2 Responsables subsidiarios	12
3.4 Cuantificación de la obligación	13
3.4.1 Base imponible	13
3.4.2 Base liquidable y tipo de gravamen	14
3.4.3 Deuda tributaria	17
4. Análisis y modificaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Andalucía	18
4.1 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas	18
4.2 Regulación normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Andalucía... ..	24
4.2.1 Adquisiciones mortis causa	24
4.2.2 Adquisiciones inter vivos	27
4.2.3 Beneficios fiscales de la cuota: Decreto 1/2019, de 9 de abril	28
4.3 Comparativa de la regulación normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones entre las distintas Comunidades Autónomas	30
4.3.1 Beneficios fiscales	30
4.3.1.1 Beneficios fiscales aplicables al Grupo I y II	30
4.3.1.1.1 Adquisiciones mortis causa	30
4.3.1.1.2 Adquisiciones inter vivos.....	32
4.3.1.2 Beneficios fiscales aplicables al Grupo III.....	32
4.3.1.3 Beneficios fiscales a favor de personas con minusvalía	33

4.3.1.4 Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la vivienda habitual del causante	33
4.3.1.5 Beneficios fiscales por percepción de cantidades derivadas de seguros de vida para el caso de muerte	33
4.3.1.6 Equiparaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ...	33
4.3.2 Regulación de la tarifa y los coeficientes multiplicadores	34
4.3.2.1 Regulación de la tarifa	34
4.3.2.2 Regulación de los coeficientes multiplicadores	35
5. La quiebra del principio de igualdad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	36
5.1 Principio de igualdad	36
5.2 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3/9/2014	37
5.3 Sentencia del Tribunal Supremo 242/2018, de 19 de febrero de 2018	38
6. Conclusiones	41
7. Legislación	44
8. Jurisprudencia	47
9. Bibliografía	48
10. Webgrafía	49

ABREVIATURAS

CA: Comunidad Autónoma.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CE: Constitución Española, 1978.

EEE: Espacio económico europeo.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

TS: Tribunal Supremo

UE: Unión Europea

RESUMEN

La finalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contribuir al sostenimiento del gasto público a través de la tributación de los sujetos pasivos. El presente trabajo pretende analizar las características de este tributo cedido a las Comunidades Autónomas, y como éstas afectan a los contribuyentes, al existir desigualdades de trato dependiendo del lugar de residencia habitual del sujeto pasivo o del lugar de localización del inmueble. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo, nos hacen ver cómo la desigualdad en este Impuesto afecta a las libertades comunitarias y extracomunitarias de los diferentes contribuyentes.

Analizamos las modificaciones introducidas en la normativa del Impuesto en Andalucía en los dos últimos años; también realizamos un estudio comparativo con el resto de Comunidades Autónomas de régimen común. Finalmente, reflexionamos sobre las distintas posturas doctrinales para la modificación del Impuesto a fin de conseguir una mayor armonización, o bien para conseguir la definitiva abolición del mismo.

PALABRAS CLAVE: Impuesto, sucesiones, donaciones, desigualdades, comunidades autónomas, libertades comunitarias, libertades extracomunitarias, abolición.

ABSTRACT

The purpose of Inheritance and Donations Tax is to contribute to the maintenance of public spending through the taxation of taxpayers. This paper aims to analyze the characteristics of this tax assigned to the Autonomous Communities, and how they affect taxpayers, since there are inequalities of treatment depending on the habitual residence of the taxpayer or the place where the property is located. The jurisprudence of the Court of Justice of the European Union and the Supreme Court enables us to see how the inequality in this tax affects the community and extra-community freedoms of different taxpayers.

We analyze the modifications introduced in the tax regulations in Andalusia in the last two years; we also carry out a comparative study with the other Autonomous Communities of the common system. Finally, we reflect on the different doctrinal positions for the modification of the tax in order to achieve greater harmonization, or to achieve the its definitive abolition.

KEY WORDS: Tax, inheritance, donations, inequalities, autonomous communities, community liberties, extra-community freedoms, abolition.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente, como consecuencia de la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en favor a las distintas Comunidades Autónomas, como recoge la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, se han introducido numerosas bonificaciones y deducciones que han dejado la tributación de este Impuesto muy reducida para aquellas personas cuyo grado de parentesco es mas próximo al causante.

Nuestro trabajo de fin de grado lo hemos estructurado en 3 puntos principales. En primer lugar, y una vez analizada los antecedentes históricos mas relevantes del ISD, estudiamos el régimen jurídico de dicho impuesto, prestando especial atención a sus elementos esenciales: hecho imponible, obligados tributarios y cuantificación. En segundo lugar, nos referimos a las modificaciones del ISD en Andalucía, comparándolas con las regulaciones normativas del resto de Comunidades Autónomas. En tercer lugar, nos referimos a la quiebra del principio de igualdad dado el carácter discriminatorio entre los contribuyentes de las diferentes Comunidades Autónomas, consecuencia de la aplicación de las distintas normativas en la materia. Además, tras las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo, se pone de manifiesto desigualdad que sufren los sujetos pasivos pertenecientes a la Unión Europea o a Países Extracomunitarios.

Para la realización de este trabajo, hemos utilizado distintos trabajos doctrinales así como distinta legislación estatal y autonómica sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Finalmente, realizamos unas reflexiones que a nuestro juicio deben conducir a una futura abolición del impuesto.

2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS¹

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en adelante ISD, nació en España a finales del siglo XVIII, a través de la Real Cédula de Carlos IV, con fecha 19 de septiembre de 1798. El principal objetivo era abastecer de los recursos necesarios a la Hacienda Regia, tras él sufrido desgaste que sufrió España en los aspectos militar, político y sobre todo económico, en las guerras contra Francia. Esta contribución se derogó en numerosas ocasiones a lo largo del tiempo hasta que finalmente, se abolió en 1845. Se gravaban solamente las adquisiciones mortis causa y los tipos impositivos oscilaban entre el 1,5 hasta casi el 6 por ciento.

El trienio liberal fue una de las partes más importantes que caracterizan este impuesto. El 29 de junio de 1821 por Decreto de Cortes quedó establecido un Impuesto sobre Transmisiones y Herencias, pero en tal solo un año quedó derogado. Este impuesto formaba parte de un Registro Público de actos civiles, judiciales y extrajudiciales. En definitiva, los derechos sucesorios quedaron vinculados a los derechos de timbre o de registro con ocasión de las transmisiones de bienes y derechos.

Con la Reforma Tributaria de Mon-Santillán² de 1845 se estableció un sistema tributario moderno y se creó un Impuesto sucesorio denominado “Derecho de Hipotecas”. Este derecho es la unión de los distintos impuestos que formaban las transmisiones mortis causa, cómo eran, la pía forzosa y el impuesto gradual sobre herencias, legados y mejoras.

Tras citar estos precedentes, que componen la creación e historia más antigua del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, nos adentramos en el periodo de la II República y de la Guerra Civil. El impuesto en ese momento, presentaba una estructura de varios tributos: “Impuesto sobre Adquisiciones mortis causa, el Impuesto sobre Donaciones inter vivos y mortis causa, el Gravamen Complementario sobre adquisiciones mortis causa y sobre donaciones y el Impuesto sobre Bienes de las personas jurídicas”.

¹ Sobre los antecedentes históricos y legislativos del Impuesto sobre sucesiones y donaciones, véase en García De Pablos, J.F. (2010), *“El impuesto sobre sucesiones y donaciones en España. Problemas Constitucionales y Comunitarios”*, Pamplona. Aranzadi, pp. 15 y ss.

² Nombre adquirido por los impulsores de dicha reforma tributaria: Alejandro Mon y Martínez, Ministro de Hacienda y Ramón de Santillán González, político hacendista y militar español.

También cabe destacar que en la Reforma de 1964 se creó un impuesto totalmente independiente para gravar las sucesiones mortis causa, dando lugar a un único impuesto, llamado Impuesto de Sucesiones sobre los Bienes de las Personas Jurídicas³.

En el transcurso de tiempo hacia la Democracia en España, se pudo llevar a cabo una honda reforma tributaria⁴. Dicha reforma se empezó a llevar a cabo en el gobierno de Carlos Arias Navarro⁵ y llevó consigo la creación de cinco figuras básicas tales como el Impuesto sobre la Renta Personal, el Impuesto que recaía sobre los Beneficios Empresariales, el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, el Impuesto sobre el Volumen de Ventas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta última figura que componía la reforma tributaria, se presentó en las Cortes en 1978 como Proyecto de Ley, pero debido a la etapa de transición que atravesaba España, caracterizada por numerosas diferencias ideológicas, no se pudo crear hasta el año 1987, una regulación definitiva sobre este Impuesto a la que nos referimos a continuación.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre reguladora del ISD superó la normativa anterior en donde las donaciones estaban sujetas a un impuesto distinto del general de las sucesiones, aunque las tarifas a aplicar en las donaciones fueran las mismas tarifas que a las aplicadas en el impuesto de sucesiones. Con esta Ley se producen, entre otras, las siguientes modificaciones.

La primera de ellas es que el sujeto pasivo es la persona física y se cambia el criterio de la nacionalidad por la residencia efectiva, así mismo son los sujetos pasivos los que deberán consignar el valor real que dan a los bienes y derechos adquiridos, aunque será la Administración la que deberá comprobar los datos de esos valores, deduciendo las cargas y deudas que minorarán el valor de esos bienes y derechos. Será sobre ese valor resultante sobre el que se aplique la liquidación que se girará a los adquirentes de los bienes.

La segunda novedad legislativa está relacionada con la tarifa del impuesto y se pretende conseguir la progresividad y una mejor distribución de la carga fiscal, persiguiéndose con este impuesto una función social, suprimiéndose y eliminándose los defectos que tenían las anteriores tarifas que impedían la progresividad, perfeccionándose la tributación evitándose la desigualdad del reparto del gravamen como el recargo en las sucesiones abintestato en favor de los parientes colaterales en tercer o cuarto grado del causante y la que disponía la aplicación de un gravamen especial sobre las adquisiciones gratuitas que excedieran de diez millones de pesetas.

³ Pérez Royo, F. (Dir.) et al. (2018), *Curso de derecho tributario. Parte especial*, Madrid. Tecnos, p.47.

⁴ Dicha reforma tributaria es conocida como la "Reforma Fuentes-Quintana y Fernández Ordoñez.

⁵ Primer gobierno democrático tras la caída de la dictadura franquista.

En tercer lugar, se establece una “tarifa única” en donde se destacan los tipos progresivos atendiendo a la cuantía de la base liquidable, sustituyéndose de ese modo las siete tarifas existentes anteriormente, y así lograr una mayor progresividad. Así, los 10 escalones primeros de dicha tarifa los constituyen tramos de base de un millón de pesetas cada uno, aplicándoseles tipos que crecen moderadamente, beneficiando así a los sujetos pasivos que adquieran bienes de menor cuantía, adaptándose al grado de parentesco y aplicando unos coeficientes multiplicadores diferentes para cada grupo establecido, que dependiendo del patrimonio del adquirente se incrementará.

Finalmente en relación a las adquisiciones mortis causa, se instauran unos mínimos exentos, es decir, reducciones de la base imponible que se aplican igualmente en función de los grupos de parientes, excepto que se trate de descendientes menores de 21 años que se beneficiarán de una reducción mayor para evitar el desamparo económico.

3. RÉGIMEN JURÍDICO DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

3.1 Naturaleza.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un tributo regulado por la Ley 29/1987 que desarrolla el reglamento regulado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre; se trata de un impuesto directo, personal, subjetivo, instantáneo y progresivo. Dicho impuesto tiene por objeto la adquisición de bienes a título gratuito⁶, sea mediante las Transmisiones mortis causa, en las Donaciones ínter vivos o en los Seguros de vida⁷.

Referido al carácter personal se puede llegar a afirmar que dicha obligación de pago está ligada a un único sujeto, es decir, a una persona física y, su cuantificación dependerá en todo caso del grado de parentesco que tuvieran el causante y el contribuyente. Cabe destacar que el sujeto pasivo es parte fundamental para la conformación del Hecho Imponible. En cuanto a la subjetividad, se grava la adquisición de patrimonio dependiendo de la situación familiar y sobre todo personal de cada contribuyente, por ejemplo la edad o en el caso de que se tuviera, grado de discapacidad de dicho contribuyente. También posee un fuerte carácter progresivo, es decir, que la carga tributaria aumentará más que proporcionalmente a medida que aumenta el importe de la riqueza. Cuanto mayor sea la renta de un contribuyente también será mayor el gravamen aplicable a esos bienes. Finalmente, el hecho de que éste Impuesto sea instantáneo nos indica que el hecho

⁶ Benítez de Lugo y Guillén. F. (1992), “*El impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones*”, Granada, Comares, p.66.

⁷ Véase el art. 1 de la Ley 29/1987 sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

imponible se agota con su realización y, no tiene continuidad a lo largo del tiempo. Es decir, es un impuesto de devengo instantáneo⁸. Esta caracterización se basa en una serie de reglas entre las que caben destacar, en los casos por mortis causa, dicho impuesto quedará devengado al día siguiente del fallecimiento o cuando quede constancia de dicho fallecimiento, conforme queda reflejado en el art. 196 del Código Civil.. En las donaciones ínter vivos, dicho devengo se realizará cuando se celebre el contrato. En los seguros de vida, se hará efectivo en el momento de la muerte del asegurado. En caso de que la aceptación de la adquisición se encuentre suspendida por una condición o limitación, el devengo de este impuesto se realizará el día en que todas las condiciones o limitaciones desaparezcan. Es lo que se denomina como Principio de Calificación⁹.

Además cabe destacar, como analizaremos en otro momento, que el ISD es un tributo estatal cedido a las Comunidades Autónomas, en adelante CCAA, en el marco del actual del sistema de financiación, regulado por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de Diciembre, en adelante LOFCA.

Además de ser un tributo cedido a las CCAA, cabe destacar dos aspectos muy importantes a los que debemos hacer una especial mención. En primer lugar, el ISD se trata de un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, es decir, el aumento de un incremento patrimonial en el ISD quedará no sujeto al IRPF. La relación de dichos impuestos es de total incompatibilidad debido a que no se puede gravar una misma renta por los dos impuestos. Y en segundo lugar, se trata de un impuesto de gestión alternativa. En el caso de nuestra CCAA, Andalucía, la autoliquidación es de carácter obligatorio y no da lugar a la alternativa de la presentación a liquidación del impuesto.

3.2. Hecho imponible.

El Hecho imponible está constituido por la adquisición de los bienes y derechos transmitidos mediante una herencia, una donación a título gratuito y por la suma de las cantidades percibidas por los beneficiarios de los seguros de vida¹⁰. El objeto de gravamen de dicho impuesto es el incremento de patrimonio por parte de las personas físicas a título lucrativo. Los incrementos tienen que venir causados por alguno de los presupuestos que configuran su hecho imponible. Además, si

⁸ Caamaño Anido, M.A. y Peña Alonso, J.L. (2002), *“El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa, pp. 27-30.

⁹ Véase lo dispuesto en el art. 7 del Reglamento sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

¹⁰ Véase art.3 de la Ley sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

dichos incrementos se obtienen mediante personas jurídicas, no estarán sujetos al ISD¹¹. Las adquisiciones por herencia, donación a título gratuito y en los seguros de vida, están sujetas a este impuesto siempre y cuando el adquirente sea una persona física residente en España. En las situaciones con herencia mortis causa, las adquisiciones de los sujetos pasivos pueden ser a título sucesorio universal o herederos, o a título sucesorio particular o legados, destacando entre estos títulos las donaciones por causa de muerte y, los títulos sucesorios que no se encuentran ligados a ningún contrato de seguro pero pueden percibir cantidades correspondientes a empresas al ser familiar de un empleado fallecido¹². Por otro lado, en las adquisiciones de seguros sobre la vida, se tendrán en cuenta las cantidades recibidas a los beneficiarios en los casos donde éste sea distinto al contratante de dicho seguro¹³.

El Hecho Imponible tiene ocasiones en las que no son posibles su realización, es decir, situaciones que no quedan sujetas al ISD. A estas situaciones se les conoce como supuestos de no sujeción¹⁴. Dichos supuestos están formados por los premios que se obtienen de juegos autorizados, además de los premios e indemnizaciones exoneradas del IRPF. Cuando nos encontramos en situaciones con fines benéficos, docentes, culturales, deportivas o de acción social; las distintas cantidades procedentes de subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios, ya sean provenientes de entidades públicas o privadas, también formarán parte de los supuestos de no sujeción. Las diferentes cantidades, prestaciones o utilidades, en las situaciones derivadas de forma directa o indirecta de un contrato de trabajo, siempre y cuando dichas cantidades sean entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás entidades a sus trabajadores, empleados o asalariados, formarán parte de los supuestos de no sujeción aunque se realicen mediante un seguro concertado por aquéllas. Tampoco están sujetas al ISD las prestaciones que se perciben de los Planes y Fondos de pensiones o de sus sistemas alternativos, en las situaciones en las que las prestaciones queden integradas en la base imponible del IRPF de la persona receptora. El último caso, es en referencia a los seguros sobre la vida cuyas cantidades percibidas por un acreedor, garantizan el pago de deudas anteriores.

Por otro lado, el Hecho Imponible se entiende probado simplemente por darse los siguientes supuestos. Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o

¹¹ En este caso, las personas jurídicas estarán sometidas al Impuesto sobre Sociedades, conforme establece el art. 1.2 del Reglamento.

¹² Véase art. 11 del Reglamento sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹³ Conforme queda reflejado en el art. 3.1, c), de la Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

¹⁴ Véase art. 3 del Reglamento de la Ley sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios. A título oneroso, las adquisiciones realizadas por los ascendientes representantes de los descendientes menores de edad, la transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes y derechos que hayan sido transferidos se presume, con el inconveniente de que si queda probado la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para su realización

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. Debemos tener en cuenta que las presunciones a que se refieren los números anteriores 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.

3.3. Obligados tributarios.

3.3.1 Sujetos pasivos.

Los sujetos pasivos, es decir, las personas físicas que adquieren los bienes y derechos a título sucesorio, se encuentran obligados a pagar a título de contribuyente¹⁵. En el caso de las sucesiones, las personas físicas que adquieran por herencia mortis causa aquellos bienes y derechos, legado u otro título sucesorio perteneciente al fallecido, se denominarán herederos o legatarios. En el caso de la donaciones, la adquisición por donación ínter vivos de bienes y derechos u otro negocio jurídico gratuito propiedad del donante será sujeto pasivo el donatario, es decir, la persona que recibe la donación. Finalmente, aquellas cantidades que se perciban por los beneficiarios de contratos de seguros de vida, siempre y cuando el contratante del seguro sea persona distinta del beneficiario, será el sujeto pasivo el beneficiario del seguro de vida.

El ISD como hemos mencionado con anterioridad, es un impuesto de naturaleza personal en el cual existen dos maneras de contribuir. La primera, es la obligación personal que tienen que cumplir los sujetos pasivos cuya residencia habitual se encuentre en territorio español,

¹⁵ Se encuentran recogidos en el art. 5 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el art. 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

independientemente de dónde se encuentren los bienes y derechos adquiridos las personas físicas; en este caso, tendrán la obligación de tributar por la totalidad de ellos¹⁶.

La segunda manera de contribuir será llevada a cabo mediante la tributación por obligación real¹⁷. En este caso, las personas físicas sujetas a este tipo de tributación no tendrán su residencia habitual dentro del territorio español. Referido a los bienes y derechos, solo serán tributados por medio de obligación real aquellos localizados en territorio español¹⁸. En el caso de los seguros de vida, las cantidades derivadas de los mismo, se habrán tenido que realizar mediante entidades aseguradoras que operen en España, ya sean españolas o extranjeras. La normativa llevada a cabo en cada CCAA, como veremos en otro apartado, no se aplica en las tributaciones por obligación real; se aplican directamente las normas del Estado.

3.3.2 Responsables subsidiarios.

La responsabilidad subsidiaria queda establecida en los siguientes supuestos¹⁹. Cuando nos encontramos en la situación de una transmisión mortis causa ya sea de depósitos, garantías o de cuentas corrientes, entre otros, la LISD establece que las operaciones cuyo fin sea el pago del ISD mediante cheque a nombre de la Agencia Tributaria, en adelante AT, no tengan consideración de entregas. Por otro lado, en los supuestos de seguros de vida, la verificación del pago por parte de las entidades aseguradoras tampoco tendrán esta consideración. En las transmisiones de títulos de valores que forman parte de dicha herencia, los mediadores tendrán la misma salvedad que en los casos anteriormente mencionados. En estos tres supuestos, existe responsabilidad subsidiaria siempre y cuando no resulten de aplicación las distintas normas sobre responsabilidad solidaria²⁰. La responsabilidad subsidiaria se limita a la parte del ISD que corresponde a los bienes y derechos a los que hace mención dicha responsabilidad.

¹⁶ Conforme queda reflejado en el art. 6 de dicha Ley: “los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

¹⁷ Véase art. 18 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁸ Martín Queralt, J. (dir.) (2015), “*Manual de derecho tributario. Parte Especial*”, Pamplona, Aranzadi, p.449 y ss.

¹⁹ Véase el art. 8 de la Ley sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²⁰ Estas normas sobre responsabilidad solidaria están recogidas en el art. 42 de la Ley General Tributaria.

Finalmente, también podremos enmarcar como responsable subsidiario al funcionario que permita el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo, en las circunstancias en las que tal cambio suponga una adquisición gravada por el Impuesto y no hubiera obligado previamente la justificación del pago del mismo²¹.

3.4. Cuantificación de la obligación.

3.4.1 Base imponible²².

La base imponible del impuesto se constituye en las transmisiones mortis causa por el valor real de los bienes y derechos menos las cargas y deudas deducibles de la adquisición individual de cada heredero, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos, será el valor neto de los bienes y derechos adquiridos y, en los seguros sobre la vida, será las cantidades percibidas por el beneficiario²³. En este último caso, cuando los beneficiarios sean a la vez herederos, las cantidades del seguro de vida se acumularán al total del valor de los bienes y derechos que formen la herencia que les corresponde. Aunque por otro lado, si su participación en la herencia es nula, solo y exclusivamente tributarán por la indemnización del seguro de vida percibida. En el caso de los cónyuges en régimen de bienes gananciales, si uno de ellos hubiera contratado un seguro de vida y el beneficio fuera para su pareja, la base imponible quedará formada por la mitad de la cantidad a percibir²⁴.

En los supuestos de sucesiones y donaciones, nos podemos encontrar con la voluntad del causante de dejar en herencia o donar, a sus legatarios o donatarios, algunos bienes y derechos concretos y específicos. La base imponible de esta situación deberá tener en cuenta únicamente el valor de los bienes y derechos que formen la sucesión o donación, obviando el resto de la masa hereditaria o donada. Si la voluntad del causante no es la mencionada anteriormente, la herencia se divide en partes pro-indivisas entre todos sus herederos. Dicha base imponible del ISD se determinará por parte de la Administración con carácter general por el régimen de estimación

²¹ Conforme establece el art. 8.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²² AA.VV, Simón Acosta, E. (1998), “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias”, *La Fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, Valladolid, Lex Nova, p. 239.

²³ Conforme queda reflejado en el art. 9 de la LISD.

²⁴ Véase el art. 39 del Reglamento sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

directa²⁵. En los casos que no pudiera determinarse la estimación directa, la Administración tendrá que acudir al régimen de estimación indirecta de las bases imponibles, siempre y cuando ocurran las condiciones y requisitos exigidos para dicho fin por la Ley General Tributaria²⁶.

3.4.2 Base liquidable y tipo de gravamen.

Conforme refleja el artículo 20 de la Ley, la base liquidable, en las situaciones de adquisiciones mortis causa, se obtiene aplicándole a la base imponible las reducciones del Estado. La base liquidable de las adquisiciones “mortis causa” y seguros de vida, se aplicarán las diferentes reducciones recogidas en diferentes grupos. En primer lugar, estas reducciones dependerán del grado de parentesco que tenga el heredero con el causante.

Grupos	Sujetos pasivos	Reducción	Límite
Grupo I	Descendientes y adoptados con edades inferiores a los veintiún años.	15.956,87 € mas la cantidad de 3.990,72 € por cada uno de los años menor que veintiuno.	47.858,59 €
Grupo II	Descendientes y adoptados con edades superiores a los veintiún años.	15.956,87 €	
Grupo III	Segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.	7.993,46 €	
Grupo IV	Cuarto grado, grados mas distantes y extraños.	Sin deducción.	

²⁵ Teniendo en cuenta, en su caso, los preceptos especiales de la Ley y de este Reglamento.

²⁶ Conforme al art. 21 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el qué se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Además, se aplicará una reducción de 47.858,59 € para las personas minusválidas cuyo grado de discapacidad oscile entre el 33 y el 65 por ciento²⁷. Si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 por ciento, la reducción en este caso será de 150.253,03 €.

En segundo lugar, independientemente de estas reducciones, se podrá aplicar a las cantidades de los contratos de seguros sobre vida, siempre y cuando el parentesco con el fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado, una reducción del 100 por ciento, sin poder sobrepasar el límite de 9.195,49 €. Aunque haya numerosos contratos de seguros sobre vida de los que un sujeto pasivo pueda ser beneficiario, la reducción será única para todos ellos²⁸. La excepción a lo aplicable en el caso anterior según lo previsto en la disposición transitoria cuarta de la LISD, se encuentra en los seguros de vida donde haya ocurrido un acto de terrorismo o servicio prestado en misiones internacionales humanitarias o de paz, siempre de carácter público, sin límite cuantitativo en ambos casos y siendo extensible a todos los posibles beneficiarios.

En las adquisiciones “mortis causa” correspondientes a los cónyuges, descendientes o adoptados por la persona ya fallecida, si la base imponible incluye el valor de una empresa individual o de un negocio profesional, o recoge la suma de participaciones en alguna entidad²⁹, se podrá aplicar en la BI una reducción del 95 por ciento del valor, con la condición de mantener la adquisición durante los diez años siguientes al devengo del ISD, con la única salvedad en caso de que el adquirente falleciera en esos 10 años. El cónyuge siempre tendrá derecho a dicha reducción. En el caso de no existir por parte de la persona fallecida descendientes o adoptados, la reducción se podrá aplicar a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y en las mismas condiciones y requisitos que los mencionados en el caso anterior. El límite de esta reducción no podrá ser superior a 122.606,47 € para cada uno de los sujetos pasivos que deberán cumplir con el requisito de permanencia mencionado con anterioridad. Estos sujetos pasivos gozarán las adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual del causante, cuando los herederos

²⁷ Conforme establece el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

²⁸ No podrá ser aplicable cuando éste tenga derecho a la establecida reducción enmarcada en la disposición transitoria cuarta de la LISD: “asimismo, cuando el contrato se hubiese celebrado antes de la publicación del proyecto de esta Ley en el «Boletín Oficial de las Cortes», la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, continuará disfrutando de los beneficios fiscales establecidos en los artículos 19, 1, 3º y 20, 1, 1º, 3º, 4º y 5º del texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre las Sucesiones, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Para la aplicación transitoria de estos beneficios, en los casos en que el evento se establezca sobre la vida de persona distinta del contratante, el seguro tendrá que haber sido concertado con tres años, al menos, de anterioridad a la fecha en que aquél se produzca, salvo que se hubiere contratado en forma colectiva”.

²⁹ Exención regulada en el apartado octavo del art.4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

sean el cónyuge, ascendiente o descendientes, o en los casos en los que el causahabiente sea pariente colateral mayor de sesenta y cinco años y conviviera con el fallecido durante los dos años anteriores al fallecimiento. De no cumplirse dicha permanencia, se debe pagar la parte del ISD que se hubiera dejado de ingresar a consecuencia de la reducción practicada además, de los intereses de demora.

En tercer lugar debemos de tener en cuenta que, si a lo largo del periodo de los 10 años, los bienes hubiesen sido transmitidos en dos o mas ocasiones en favor de descendientes, a partir de la segunda transmisión se podrá deducir de la base imponible la cuantía satisfecha por el impuesto en las transmisiones precedentes y, se podrá admitir la subrogación de los bienes cuando se acredite fehacientemente.

Además, las reducciones aplicadas a la obligación real de contribuir coincidirán con las mencionadas en primer y segundo lugar. Estas mismas se aplicarán a la obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante no fueran residentes en el territorio español.

En cuarto lugar, para poder aplicar la reducción del 95 por ciento a la base imponible en los supuestos de transmisión de participaciones inter vivos, con las mismas condiciones que en los casos de adquisiciones “mortis causa”, deberán concurrir las siguientes características. Primero, el donante tendría que ser mayor de sesenta y cinco años o tener reconocida la incapacidad permanente. En segundo lugar, cuando el donante ejerce funciones de dirección³⁰, deberá abandonar dichas funciones y dejar de percibir sus correspondientes remuneraciones a partir del momento de la transmisión. Por último, el donatario por su parte, debe mantener los bienes adquiridos por un plazo mínimo de 10 años, a partir de la fecha de la escritura pública de donación. La única excepción de este requisito es el fallecimiento del mismo. El donatario no podrá minorar el valor de la adquisición con la realización de actos de disposición y operaciones societarias. Si no se cumplen estas características, se deberá pagar las cantidades del impuesto de las cuales se habían beneficiado en la situación de donación, mas los intereses de demora.

Finalmente, la misma reducción se podrá aplicar en los casos de donaciones a favor del cónyuge, descendientes o adoptados. Las adquisiciones gratuitas de bienes no vulneran por parte del donatario el deber de mantenimiento de lo adquirido. El incumplimiento de estos requisitos podrá llevar consigo el pago del impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora.

³⁰ No se enmarcarán dentro las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

Los tipos de gravamen a aplicar en la base liquidable para obtener la cuota íntegra del ISD se encuentran recogidos en el artículo 43 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3.4.3 Deuda tributaria.

En este impuesto, la cuota tributaria se obtiene aplicándole a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en virtud de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente.

Patrimonio preexistente	Grupos del art. 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

El principal problema a la hora de aplicar estos coeficientes es el denominado error de salto³¹ debido a que no se aplican por escalones de patrimonio preexistente. Como dato a destacar, vemos que un solo céntimo de euro en el patrimonio preexistente puede hacer aumentar la cuota tributaria en un 5 por ciento³². En el caso de los causahabientes fuesen desconocidos en una sucesión, se aplicaría el coeficiente para el cuarto grado y extraños con la condición de que, el patrimonio preexistente tendrá que ser superior a 4.020.770,98 €. Esta condición esencial no cambia con el conocimiento de los causahabientes. El patrimonio preexistente³³ de cada contribuyente se podrá valorar conforme los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio³⁴.

Para poder calcular correctamente la cuota tributaria, los contribuyentes tendrán el derecho de deducirse una serie de cantidades para minorar dicha cuota. Existe una deducción por doble

³¹ Véase art. 56.3 de la Ley General Tributaria.

³² Pérez Royo, F. (dir.) et al. (2018): “Curso de derecho tributario. Parte especial”, Madrid, Tecnos, p. 649 y ss. Para evitar el error véase art. 22 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³³ Sobre la valoración de los Bienes del Patrimonio Preexistente véase art. 10 y ss de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

³⁴ De Pablos Escobar, L.: “Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, p. 14 y ss.

recogidas en el artículo 23 de la LISD. Esto se podrá llevar a cabo cuando se produzca la sujeción al impuesto por obligación personal.

4. ANÁLISIS Y MODIFICACIONES DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ANDALUCÍA

4.1 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto cedido³⁵ a las CCAA, como queda recogido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en adelante LOFCA. Dichas Leyes podrán implicar el ejercicio por parte de las CCAA de ciertas competencias normativas. Por parte del Estado, se cede el 100 por 100 de la recaudación, la gestión y determinadas competencias normativas que podrán ser asumidas o no por las Comunidades Autónomas.

En primer lugar, a lo que respecta a las competencias normativas, el artículo 48 de la Ley 22/2009 establece que cada Comunidad Autónoma podrá asumir, referido al ISD, las reducciones de la base imponible. Las CCAA pueden crear las reducciones que crean oportunas, tanto en los casos de las transmisiones inter vivos como para las adquisiciones mortis causa, siempre que respondan a circunstancias que tengan un carácter económico o social propio de la Comunidad Autónoma de la que se trate. Además, las reducciones establecidas por el Estado podrán ser reguladas por las Comunidades Autónomas, manteniéndolas en condiciones análogas a las ya establecidas o pudiendo incluso mejorarlas aumento el importe o el porcentaje de reducción, así como ampliando las personas que puedan beneficiarse de las mismas o disminuyendo los requisitos para poder aplicarlas. En el caso de que la Comunidad Autónoma haya creado sus propias reducciones, las podrá aplicar con posterioridad a las establecidas por el Estado. Si la finalidad de la Comunidad Autónoma consiste en la mejora de la reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá a la reducción estatal. Toda Comunidad Autónoma deberá especificar, al tiempo que regula las

³⁵ Debemos de saber, conforme establece el art. 10 de la LOFCA, que un tributo cedido es aquel cuya regulación es establecida por el Estado pero la recaudación corresponde a la Comunidad Autónoma.

reducciones a aplicar, si se trata de una reducción propia o si por el contrario, es una mejora de una reducción estatal.

Además de las reducciones de la base imponible, las CCAA podrán asumir la tarifa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota. Referido a esta última, las deducciones y bonificaciones establecidas por las distintas Comunidades Autónomas deberán de ser en todo caso compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas por el Estado en materia reguladora del ISD y no podrán sufrir ningún tipo de modificación. Las deducciones y bonificaciones de las CCAA se aplican con posterioridad a las establecidas por el Estado.

Algunos aspectos de la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, también podrán ser regulados por las Comunidades Autónomas. El Estado es el único encargado de la autoliquidación del impuesto y éste, será el encargado de implantarlo conforme cada Administración Autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

En segundo lugar, el artículo 54 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, regula la delegación de competencias. La Comunidad Autónoma se hará cargo, al tratarse de un tributo cedido totalmente por el Estado, de la asignación de los impuestos y de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma. Cabe destacar que se cede a la Comunidad Autónoma el beneficio adquirido por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que se produzca en la Comunidad³⁶.

Por otro lado, el artículo 55 de dicha Ley establece el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que corresponderá a las distintas CCAA³⁷. La contestación de consultadas³⁸, a excepción de lo que se refiera la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias, y la confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos, no son objeto de delegación. Las autoliquidaciones y documentos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones deberán ser presentados y surtir efectos liberatorios solo ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con

³⁶ Véase art. 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

³⁷ 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 las 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. En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos.

³⁸ Conforme establecen los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

los puntos de conexión aplicables³⁹. Las distintas competencias en materia de gestión podrán realizarse mediante diligencias de colaboración entre las distintas Administraciones tributarias competentes.

Haciendo referencia al alcance de la delegación de competencias en relación con la recaudación de los tributos cedidos, conforme establece el artículo 56 de la Ley 22/2009, debemos de saber que corresponde a las CCAA la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en período voluntario de pago y en período ejecutivo. Corresponde a cada Comunidad Autónoma, en los casos de aplazamiento y fraccionamiento de pago de los tributos cedidos, como es el ISD, resolverlos de acuerdo con la normativa estatal.

Además, el artículo 58 de la Ley anteriormente mencionada, establece el alcance de la delegación de competencias en relación con la inspección tributaria. Respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponde a las CCAA las funciones recogidas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, teniendo que aplicar en todo momento las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora⁴⁰. Si la Inspección de los Tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas conoce hechos, a raíz de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras⁴¹ que pudieran tener trascendencia tributaria para otras administraciones, de manera reglamentaria lo comunicarán a las administraciones pertinentes.

Por último, el artículo 59 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece el alcance de la delegación de competencias en relación con la revisión en vía administrativa. Las distintas Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía asumirán la competencia para la realización de la revisión de los actos por ellas dictadas en relación con el Impuesto sobre

³⁹ 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.

⁴⁰ Estos planes de actuación inspectora 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.

⁴¹ Las actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria de las Comunidades Autónomas, fuera de su territorio, serán realizadas por la Inspección de los Tributos del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio, a requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan. En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, la inspección del impuesto corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria.

Sucesiones y Donaciones⁴². Además, las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán optar por asumir la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en única instancia. Si asumen dicha competencia, el órgano competente de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, conocerá el recurso extraordinario de revisión contra actos firmes de su Administración tributaria y contra resoluciones firmes de sus propios órganos económico-administrativos⁴³. Si por el contrario, las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía no asumen la competencia para la revisión de los actos dictados por ellas, o que la asuman de las reclamaciones económico-administrativas, podrán gozar de legitimación para recurrir en alzada ordinaria las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o locales o de sus órganos Económico-Administrativos, según corresponda, que tengan por objeto actos dictados por ellas.

Como hemos referido, se cede a las CCAA el rendimiento del impuesto por obligación personal de contribuir, es decir, de los sujetos pasivos residentes en su territorio. Por tanto, tenemos que determinar qué sujetos se consideran residentes. Conforme establece el art. 28 de la ley 22/2009, las personas físicas que residan en territorio español son pertenecientes a una Comunidad Autónoma⁴⁴. A no ser que se exprese lo contrario, una persona física pertenecerá a la CA donde tenga establecida su vivienda habitual⁴⁵. En este sentido, dicha normativa establece que se entenderá como territorio de la vivienda habitual, en el que el sujeto pasivo permanezca en él el mayor número de días del período de los 5 años anteriores, hasta el día anterior de la fecha de devengo. En caso de no poder establecer el lugar de la vivienda habitual, se considerará que dicha persona física pertenece a la Comunidad Autónoma donde consiga su principal centro de intereses⁴⁶. Cuando se produce un cambio de Comunidad Autónoma de la vivienda habitual, siempre y cuando

⁴² Esta competencia se extiende a los procedimientos regulados en el Capítulo II del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo, al 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 y a las 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.

⁴³ 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 Tributaria.

⁴⁴ Véase art. 28 de la Ley 22/2009.

⁴⁵ Conforme al art. 72 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

⁴⁶ Considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ésta sea un punto de conexión, los sujetos pasivos deberán cumplir por las obligaciones tributarias establecidas con la nueva vivienda. Los cambios de residencia que tengan como principal objetivo lograr una menor tributación en referencia a los tributos total o parcialmente cedidos, no producirán efecto alguno. Si la residencia no se ha prolongado durante al menos tres años, se presumirá que no ha existido cambio alguno en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio⁴⁷. Además, los residentes en España se podrán considerar residentes en la Comunidad Autónoma en la cual residan habitualmente su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad que dependan de los residentes⁴⁸.

El artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, regula el alcance de la cesión y los puntos de conexión. En primer lugar, en las adquisiciones mortis causa y en las cantidades percibidas de seguros de vida acumuladas a la suma de bienes y derechos restantes que forman la parte heredada del beneficiario, se tendrá en cuenta la residencia habitual del causante a la fecha del fallecimiento. En segundo lugar, las donaciones de bienes inmuebles, siempre y cuando éstos se encuentren localizados en la CA⁴⁹. Finalmente, si el impuesto grava las donaciones del resto de bienes y derechos, se tiene en cuenta el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha de devengo. Además, si se produce una donación, en un solo documento por un mismo donante a favor de un mismo donatario, de diferentes bienes y derechos, el beneficio según la aplicación de los puntos de conexión deberá producirse en las diferentes CCAA el valor de los donados, tanto la Comunidad del donatario como la del donante. En caso de una acumulación de donaciones, será una la CA a la cual le corresponda el rendimiento aplicado⁵⁰.

⁴⁷ Deberán concurrir que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento, a la del año anterior al cambio. En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización, que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio y que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

⁴⁸ Por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁹ A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el art. 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.

⁵⁰ Según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

Al conjunto de las Comunidades Autónomas en España pueden atribuírseles diferentes competencias normativas relacionadas con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁵¹. En los casos de transmisiones “inter vivos” o en los mortis causa, cada Comunidad Autónoma podrá establecer las distintas reducciones de la base imponible que crea convenientes. Estas reducciones deben responder a situaciones de carácter económico o social de cada CA. Por otro lado, podrán regular las reducciones implantadas por el Estado, ya sea manteniéndolas o mejorándolas. Cada Comunidad Autónoma, en cada caso, debe especificar si las reducciones aplicadas son propias o si por otro lado corresponden a una mejora de las reducciones estatales. La gestión y liquidación también pueden ser aspectos regulados por las Comunidad Autónomas⁵². Si la Comunidad Autónoma no pudiese regular dichos aspectos, se tendrán que aplicar las normas establecidas en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Además, la competencia para establecer el régimen de autoliquidación de este impuesto con carácter obligatorio, corresponde al Estado, el cual deberá introducir las CCAA en las que se haya establecido dicho régimen⁵³. En referencia a la liquidación, los herederos pueden solicitar la práctica de una liquidación parcial del ISD, en referencia a las cantidades de seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallaren en depósito y demás supuestos análogos. También se podrá regular la forma y plazos de realizar las liquidaciones y los requisitos para que los herederos puedan proceder al cobro de las cantidades o a la retirada del dinero o los bienes depositados. Si se realiza una liquidación parcial en el cobro sobre seguros de vida, se deberán tener en cuenta las reducciones previstas en el art. 20 de dicha Ley. Además, tendrán carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

Además como establece el art. 19 de la LOFCA, “*en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de*

⁵¹ García, A. y Barberán, M.A. (2003), “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 22, pp 231-257.

⁵² Conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

⁵³ Conforme al art. 34.4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se establece el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Illes Balears, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Galicia, la Región de Murcia y Valenciana.

tributos, las siguientes competencias normativas, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión”⁵⁴.

4.2 Regulación normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Andalucía.

A continuación hacemos referencia al régimen jurídico vigente del impuesto de acuerdo con el Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. En particular analizamos las mejoras que en materia de beneficios fiscales se han realizado en nuestra Comunidad Autónoma respecto a la normativa del Estado.

4.2.1 Adquisiciones mortis causa.

En las adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual, se mejora las reducciones de la base imponible⁵⁵. El porcentaje de reducción será:

VALOR REAL 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 %

Esta reducción podrá ser aplicada cuando los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes del causante. También se aplicará en los casos donde el causahabiente sea pariente colateral con mas de sesenta y cinco años y hubiera vivido con el causante durante los dos años

⁵⁴ Checa González, C. (2008), “Estatutos de Autonomía y LOFCA: ¿Quién tiene primacía en la financiación autonómica?”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 21, p.2.

⁵⁵ Véase art. 21 del Decreto Legislativo 1/2018.

anteriores al fallecimiento. En ambos casos la adquisiciones se tiene que mantener durante al menos los tres siguientes años al fallecimiento del causante, salvo excepción de que el adquirente falleciera en ese periodo.

Conforme al artículo 22 del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, habrá una reducción propia que se podrá aplicar a la base imponible del cónyuge o de los parientes directos por herencias; sin perjudicar las reducciones ya establecidas en la Ley. Se establece una reducción por un importe de hasta un millón de euros en las adquisiciones mortis causa, aunque se incluirán en esta reducción a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida. Tanto los causahabientes como los beneficiarios liquidarán el impuesto por el exceso de la cuantía mencionada en los casos en donde pertenezcan al Grupo I y II y en donde el patrimonio preexistente del causante no sea superior al millón 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. Cuando se proceda a la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen⁵⁶, este límite hará referencia al valor íntegro de los bienes y derechos que sean objeto de adquisición.

El artículo 23 de de este Decreto establece que, en los casos en donde las reducciones propias de la base imponible se aplican a contribuyentes con discapacidad por adquisiciones mortis causa; dichas reducciones se atribuyen a los requisitos expuestos en los casos de herencia. Aunque en este caso, la reducción de un millón de euros será incompatible con la prevista en el artículo 22 de la presente Ley. Si el contribuyente con discapacidad pertenece a los Grupos III y IV, el importe aplicado a la reducción propia será de hasta 250.000 €. 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 250.000 euros. Cuando se proceda a la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, el límite de 250.000 euros hará referencia al valor íntegro de los bienes y derechos que sean objeto de adquisición.

En los casos de adquisiciones mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, el artículo 24 del Decreto Legislativo mencionado anteriormente establece que, la reducción de base imponible podrá ser mejorada cuando el requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos haya quedado reducido de diez a cinco años, podrá ser aplicable a cónyuges, descendientes o ascendientes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del causante y sufrirá un incremento el porcentaje de la reducción, pasando del 95 por ciento al 99 por ciento en los casos en los que las empresas individuales,

⁵⁶ Ya sea por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión.

negocios profesionales y las entidades tengan su domicilio fiscal en Andalucía y lo mantengan durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante. En el caso de que estas adquisiciones se dieran entre personas que no tuvieran relación de parentesco con el transmitente, conforme al artículo 25 de dicho Decreto, se deberá de cumplir que la persona ajena cuente con un contrato laboral o de prestación de servicios de la empresa del transmitente, siempre y cuando este contrato este en vigor a la fecha del fallecimiento de este y se pueda acreditar una antigüedad superior a los 10 años en dicha empresa. Además el adquirente deberá tener tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa hasta la fecha del fallecimiento y cuya antigüedad mínima está establecida en los cinco años⁵⁷.

Conforme establece el artículo 26 de este Decreto 1/2018, para las adquisiciones mortis causa de explotaciones agrarias, la reducción propia se establecerá en los casos en donde los beneficiarios sean el cónyuge o descendientes del causante, o en los supuestos de equiparación, de los que hablaremos más adelante. Se podrá aplicar una reducción propia del 99 por ciento cuando el causante tuviera como actividad principal la actividad agraria hasta la fecha de su fallecimiento. Si el causante estuviese jubilado o se encontrase en una situación de incapacidad permanente, la actividad agraria deberá ser ejercida de forma habitual, personal y directa por el cónyuge o alguno de sus descendientes⁵⁸. En estos casos la reducción solo se podrá aplicar al cónyuge o descendiente que ejerza la actividad agraria. Para la aplicación de esta reducción el adquirente debe de mantener dentro de su patrimonio dicha explotación agraria durante los cinco siguientes años al fallecimiento del causante, salvo excepción de su propio fallecimiento dentro de ese plazo. Si el adquirente no tiene relación de parentesco con el transmitente deberá de cumplir los requisitos y condiciones ya expuestas⁵⁹, además de tener que tener la condición de agricultor profesional u obtenerla en un año

⁵⁷ 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 empresa.

⁵⁸ El cónyuge o descendiente deberá ejercer la actividad agraria 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.

⁵⁹ Que, en todo caso, el causante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha del 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, 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 y que además, 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.

desde la adquisición de la explotación agraria⁶⁰. Esta reducción será incompatible con la reducción aplicada por empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades prevista. Asimismo, esta reducción también será incompatible con los beneficios fiscales establecidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

4.2.2 Adquisiciones inter vivos.

Para las adquisiciones inter vivos se establecen semejantes reducciones que las expuestas en las adquisiciones mortis causa, aunque con algunas variaciones. En las donaciones de dinero a descendientes para la adquisición de su primera vivienda habitual, conforme al artículo 27 del Decreto Legislativo 1/2018, los donatarios o equiparados se podrán aplicar una reducción propia del 99 por ciento aplicable a la base imponible del ISD. El donatario, para poder beneficiarse de esta reducción deberá ser menor de 35 años o tener la consideración de persona discapacitada; el patrimonio preexistente del donatario no debe superar los 402.678,11 euros⁶¹; la totalidad del importe donado se tiene que destinar a la compra de la primera vivienda habitual, situada en la Comunidad Autónoma de Andalucía y, cuya adquisición de la misma se efectúe en el plazo de autoliquidación del impuesto correspondiente a la donación, y deberá aportar el documento en que se formalice la compraventa⁶². Con carácter general, la cantidad reducida no podrá ser superior a los 120.000 euros; mientras que si la persona tiene la consideración de discapacitado, dicha cantidad no se podrá exceder de los 180.000 euros, como que recogido en el artículo 28 de este Decreto.

Cuando el dinero es donado para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional, conforme al artículo 29 del Decreto 1/2018, los donatarios podrán aplicar a su base imponible una reducción propia del 99 por ciento siempre que dicho importe donado se destine a la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional, cuyo domicilio social o fiscal sea en Andalucía y dicha constitución o ampliación se formalice en plazo máximo de seis meses. Además se deberá hacer constar la donación en documento público, y que la empresa permanezca al menos cinco desde la escritura pública; salvo excepción a causa del fallecimiento del donatario. Uno de los inconvenientes a la hora de poder aplicar este tipo de reducción propia es la finalidad de la constitución o ampliación de la empresa; ésta no podrá tener

⁶⁰ Véase art. 2 apartados 2 y 5 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

⁶¹ Véase art. 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁶² En este documento deberá hacerse constar la donación recibida y su aplicación al pago del precio de la vivienda habitual.

la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario como actividad principal⁶³. El importe total de la reducción no podrá superar el millón de euros⁶⁴. Haciendo referencia a la mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, debemos de saber que los donatarios deben de mantener la empresa, negocio o participación adquirido durante al menos 5 años para así, poder disfrutar de esta mejora en la reducción. Anteriormente, los años de mantenimiento establecidos para disfrutar de esta mejora eran de diez años. Esta mejora podrá ser aplicable a los cónyuges, descendientes o ascendientes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del donante. El porcentaje aplicable a pasado de ser del 95 al 99 por ciento para aquellas empresas, negocios o entidades cuyo domicilio fiscal se encuentre en territorio andaluz por al menos los cinco años siguientes a la donación. Si no existiese relación de parentesco con el transmitente, ocurriría lo mismo que en el caso de las adquisiciones mortis causa de mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por personas. Para la adquisición inter vivos de explotaciones agrarias, conforme señala el artículo 32 del Decreto 1/2018, existe una reducción propia cuyas condiciones y requisitos son los mismos que los establecidos en las adquisiciones mortis causa de explotaciones agrarias⁶⁵.

4.2.3 Beneficios de la cuota: Decreto 1/2019, de 9 de abril.

Finalmente, la última novedad relacionada con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones merece una especial mención⁶⁶. Consiste en una bonificación del 99 por ciento de la cuota tributaria para aquellos cónyuges o parientes directos del fallecido, en el caso de adquisiciones mortis causa, o del donante, en el caso de las donaciones. El objetivo principal es conseguir una disminución de la presión y esfuerzo fiscal que pesa sobre las personas físicas atendiendo a la demanda social. La Comunidad Autónoma de Andalucía ha pasado a ser un territorio muy atractivo para la creación de empleo y aumento de la riqueza, además de incentivar el ahorro y el consumo, debido a que en

⁶³ Conforme al art. 4. Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁶⁴ En el caso de dos o más donaciones, provenientes del mismo o de diferentes donantes, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder del límite anteriormente señalado.

⁶⁵ Véase el art. 32 del Decreto Legislativo 1/2018.

⁶⁶ 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.

Andalucía se ha abolido casi por completo el gravamen que se aplica a los parientes más cercanos por el ISD.

En las Sucesiones se bonificará el 99 por ciento de la cuota del impuesto para parientes directos en los casos de adquisiciones, manteniendo la reducción autonómica vigente, mencionada anteriormente.

Esta reforma extraordinaria era de urgente necesidad para la Comunidad Autónoma de Andalucía por la necesidad de ésta de dinamizar su economía y evitar así los desplazamientos previamente programados de las personas físicas hacia diferentes Comunidades Autónomas cuya tributación era más beneficiosa para ellos. Con la ayuda de esta bonificación Andalucía se posiciona entre las CCAA con la fiscalidad mas baja del ISD. Además, en las Donaciones, se pretende acabar en gran medida con las necesidades económicas y de financiación de las personas físicas, favoreciendo las donaciones entre parientes directos para así, poder ser capaz de satisfacer sus necesidades personales, familiares y de emprendimiento. El complejo escenario laboral y financiero y la etapa de desaceleración económica, hacen que los descendientes obtengan más donaciones; con dicha bonificación sin mucho impedimento.

Por otra parte, esta reforma hace una modificación del artículo 20 relativo al ISD. Una de ellas, consiste en la equiparación como cónyuges, en las adquisiciones mortis causa, de las parejas de hecho inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía. También, aquellas personas con un acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción quedarán equiparados a los adoptados⁶⁷; y las que realicen el acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción quedarán equipados a los adoptantes.

Por último, en las adquisiciones inter vivos, a los contribuyentes se les aplicará también una bonificación del 99 por ciento en los mismos casos que los mencionados en las adquisiciones mortis causa. En estos casos, será necesario para la implantación de la bonificación que la donación esté formalizada en documento público, al igual que ocurre con cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos”. Cuando el objeto la donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos” sea metálico o alguno de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio sea de esta forma, la bonificación del 99 por ciento solo se podrá aplicar cuando la procedencia de los fondos esté justificada.

⁶⁷ 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 Civil.

4.3 Comparativa de la regulación normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones entre las distintas Comunidades Autónomas.

Centrándonos en el Decreto Legislativo implantado en Andalucía recientemente, haremos una comparación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las distintas Comunidades Autónomas⁶⁸.

4.3.1 Beneficios fiscales.

Independientemente del instrumento utilizado para establecer el beneficio fiscal (reducción, bonificación o deducción en la cuota...), se implantan una serie de medidas que se pueden clasificar en función de las características de sus beneficiarios. También se pueden instaurar en función de la política autonómica diseñada en materia fiscal.

4.3.1.1 Beneficios fiscales aplicables por grado de parentesco, pertenecientes al Grupo I y II.

4.3.1.1.1 Adquisiciones mortis causa.

En los casos de adquisiciones mortis causa, actualmente el panorama autonómico tiende a disminuir el gravamen aplicado a los parientes con grado de parentesco más cercano, es decir, cónyuges, ascendientes, descendientes, adoptados y adoptantes pertenecientes a los Grupos I y II. En algunos casos, se puede llegar incluso a la supresión del ISD. Esto es posible gracias a la instauración de numerosas reducciones, coeficientes multiplicadores inferiores a la unidad, una tarifa de gravamen específica para determinados grupos de parentesco, deducciones y bonificaciones.

Podremos entonces, realizar una clasificación de las Comunidades Autónomas en dos grupos, en función de desfiscalización de las mismas.

En primer lugar, hacemos referencia a las siete Comunidades Autónomas que casi han suprimido el gravamen, sin llegar a establecer límites cuantitativos, en las adquisiciones por

⁶⁸ Sobre las comparaciones normativas de las CCAA en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pueden verse entre otros los siguientes estudios, AA.VV., Moral Bello, C. (dir.) (2008), *“Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autonómicas”*, Cátedra ALTAE de estudios financieros y fiscales, pp 258 y ss. y Juárez González, J. y Galiano Estevan, J. (2015), *“Todo sucesiones 2015”*, Wolters Kluwer, p 254 y ss.

herencia a los parientes más próximos, pertenecientes a los Grupos I y II. En particular, Cantabria, tiene establecida una bonificación del 100 por 100 de la cuota tributaria, mientras que Canarias cuenta con una bonificación de la cuota del 99,9 por ciento. La Región de Murcia, Extremadura y Madrid, establecen una bonificación del 99 por ciento de la cuota. La Rioja cuenta con la misma bonificación que las últimas Comunidades Autónomas mencionadas, aunque cuenta con alguna particularidad; se podrá aplicar la bonificación del 99 por ciento a las bases iguales o inferiores a 500.000 euros, mientras que para bases superiores a esa cantidad, se aplicará una bonificación del 98 por ciento. Finalmente, Andalucía, como hemos desarrollado anteriormente, tiene una reducción del 99 por ciento para parientes que pertenezcan al Grupo I y II.

En segundo lugar, el resto de las Comunidades Autónomas tienen establecidas unas medidas que, aunque no suponen la desfiscalización completa, disminuyen el gravamen a aplicar en los casos de adquisiciones mortis causa a los parientes que pertenezcan a los Grupos I y II. Cataluña ha sufrido una mejora de la reducción estatal por parentesco para los parientes de los Grupos I y II; ha establecido unos coeficientes iguales a la unidad independientemente de la cuantía de patrimonio preexistente; ha instaurado la bonificación del 99 por ciento de la cuota para los cónyuges y, dependiendo de la cuantía de la base imponible, los parientes pertenecientes al Grupo I y resto del Grupo II, se aplicarán una bonificación del 99 al 20 por ciento respectivamente. También, Galicia ha mejorado, como en el caso de Cataluña, la reducción estatal por parentesco, estableciendo unos tipos de gravamen que oscilan entre el 5 y el 18 por ciento; además de el establecimiento de coeficientes iguales a la unidad, independientemente de la cuantía de patrimonio preexistente, e instauró la bonificación del 99 por ciento de la cuota para los parientes pertenecientes al Grupo I. El Principado de Asturias ha mejorado la reducción estatal por parentesco para los parientes de los Grupos I y II y, ha implantado unos coeficientes reductores de patrimonio preexistente para Grupo I. En el caso de la Comunidad Valenciana, la bonificación aplicada es del 75 por ciento de la cuota para los parientes del Grupo I, y del 50 por ciento para los parientes del Grupo II. Aragón cuenta con una reducción del 100 por cien de la base imponible, aunque con determinados límites. Castilla-La Mancha cuenta con bonificaciones que oscilan entre el 100 y el 80 por ciento de la cuota, dependiendo de la cuantía de la base imponible. Las Islas Baleares tiene implantada una bonificación del 99 por ciento de la cuota para los parientes pertinentes al Grupo I y, escalas de tipos que oscilan entre el 1 y el 20 por ciento para Grupos I y II. Finalmente, Castilla y León ha mejora la reducción estatal por parentesco y, ha creado una reducción propia, cuyo sumatorio con el resto de reducciones no podrá exceder de 400.000 euros.

4.3.1.1.2 Adquisiciones inter vivos.

En los casos de adquisiciones inter vivos, la tendencia del gravamen a aplicar es decreciente para los parientes más cercanos, hasta llegar a la supresión del Impuesto en algunos casos. Las Comunidades Autónomas de Cantabria, Canarias, La Región de Murcia, Madrid, Andalucía y la Rioja, sufren las mismas bonificaciones que para los casos de adquisiciones mortis causa.

Por otro lado, existe un conjunto de Comunidades Autónomas que disminuyen significativamente el gravamen. Cataluña y Galicia cuentan con una tarifa específica con unos tipos de gravamen que oscilan entre el 5 y el 9 por ciento y además, tienen implantados unos coeficientes iguales a la unidad, independientemente de la cuantía del patrimonio preexistente. Aragón reduce su base imponible al 100 por cien, siendo el límite máximo del conjunto de reducciones de 75.000 euros; además tiene una bonificación del 65 por ciento aplicable a la cuota, en los casos en los que la base imponible no excede de 500.000 euros a favor del cónyuge e hijos. Las bonificaciones de Castilla-La Mancha oscilan entre el 95 y 85 por ciento de la cuota, dependiendo del valor de la base imponible. Finalmente, las Islas Baleares sufren una deducción del 93 por ciento de la cuota, con lo que se tributará solo por el 7 por ciento.

Por último, el resto de las Comunidades Autónomas, como el Principio de Asturias, Extremadura, Comunidad Valenciana y la Comunidad de Castilla y León, no tienen en vigor medidas para reducir el gravamen en los casos de donaciones entre parientes del Grupo I y II.

4.3.1.2 Beneficios fiscales aplicables por grado de parentesco, pertenecientes al Grupo III.

Algunas Comunidades Autónomas han establecido beneficios fiscales, en los casos de adquisiciones mortis causa e inter vivos para los parientes pertenecientes al Grupo III. Ejemplo de ello es Canarias, que aplica una bonificación del 99,9 por ciento a la cuota, en los casos de adquisiciones mortis causa efectuados por los parientes pertenecientes al Grupo III. También, la Comunidad de Madrid ha implantado, tanto en los casos de adquisiciones mortis causa como inter vivos, una bonificación del 15 por ciento para los parientes colaterales por consanguinidad de segundo grado y del 10 por ciento cuando el beneficiario sea colaterales por consanguinidad de tercer grado del causante o donante. En Andalucía vemos como no existe bonificación alguna para los parientes pertenecientes al Grupo III.

4.3.1.3 Beneficios fiscales a favor de personas con minusvalía.

Las Comunidades Autónomas de Aragón, Castilla-La Mancha y el Principado de Asturias, esta última con un límite en el patrimonio preexistente, han establecido reducciones propias, mejorando las establecidas por el Estado, y bonificaciones de la cuota. De esta manera consiguen prácticamente suprimir el tipo de gravamen aplicado, en los casos de adquisiciones mortis causa , realizados por personas con un determinado grado de minusvalía.

Andalucía dispone de una serie de medidas que disminuyen el tipo de gravamen aplicable a estos casos, pero no alcanza a suprimirlo por completo. Si la persona discapacitada pertenece al Grupo I y II, podrá aplicarse una serie de reducciones con un límite máximo de un millón de euros. Si por el contrario, la persona discapacitada pertenece al Grupo III y IV, se les aplicará una reducción propia por importe de hasta 250.000 euros.

En los casos de adquisiciones inter vivos, solo la Comunidad Valenciana y Castilla-La Mancha han favorecido a las personas con algún grado de discapacidad.

4.3.1.4 Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la vivienda habitual del causante.

Las Comunidades Autónomas de Cataluña, Galicia, Andalucía, el Principado de Asturias, Cantabria, las Islas Canarias, las Islas Baleares, la Comunidad de Valencia y de Madrid y Aragón, esta última además regula una bonificación de la cuota, han implantado mejoras de la reducción estatal, en los casos de transmisiones de la vivienda habitual del causante, como 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. Estos beneficios solo serán aplicables a las adquisiciones mortis causa.

4.3.1.5 Beneficios fiscales por percepción de cantidades derivadas de seguros de vida para el caso de muerte.

Las Comunidades Autónomas de Cataluña, Cantabria, Canarias, las Islas Baleares y la Comunidad de Madrid han regulado modificaciones en el límite máximo de la reducción establecida en la norma estatal por percepción de cantidades derivadas de seguros de vida para el

caso de muerte.

4.3.1.6 Equiparaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Finalmente, para concluir con la comparativa de las distintas Comunidades Autónomas, debemos de hacer mención a la equiparación de los miembros de las uniones de hecho a los cónyuges y del acogimiento familiar preadoptivo o permanente a la adopción. En primer lugar, las CCAA de Cataluña, Andalucía, Galicia, Cantabria, Comunidad Valenciana, Castilla-La Mancha, Aragón, las Islas Canarias, las Islas Baleares, el Principado de Asturias, la Región de Murcia, Extremadura, Castilla y León y la Comunidad de Madrid, han equiparado a los miembros de las uniones de hecho con los cónyuges. En segundo lugar, se ha equiparado el acogimiento familiar preadoptivo o permanente a la adopción en las Comunidades de Andalucía, Castilla-La Mancha, las Islas Canarias y el Principado de Asturias.

4.3.2 Regulación de la tarifa y los coeficientes multiplicadores.

4.3.2.1 Regulación de la tarifa.

Las Comunidades Autónomas tales como, Cataluña, Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, Cantabria, la Región de Murcia, las Islas Baleares, la Comunidad Valenciana y la Comunidad de Madrid, han ejercido competencias en la regulación de la tarifa.

En primer lugar, hacemos mención a la Comunidad Autónoma de Cataluña. Esta Comunidad aplica una tarifa por tramos con un máximo del 32 por ciento. Además, tiene en vigor una escala específica de gravamen que se aplica en los casos de adquisiciones inter vivos, cuyo objetivo es disminuir el gravamen que se aplique en las donaciones entre los parientes más cercanos.

Galicia aplica tres tarifas diferentes; en los casos de las adquisiciones mortis causa de los parientes pertenecientes a los Grupos I y II, establece unos tipos inferiores a los de la escala supletoria estatal; ocurre lo mismo en los casos de adquisiciones inter vivos; para el resto de adquisiciones lucrativas, la tarifa aplicable coincide con las de carácter supletorio estatal.

La Región de Murcia y la Comunidad de Andalucía, aplican unas tarifas que coinciden con las establecidas con carácter supletorio estatal.

Tarifas muy similares a las establecidas por el Estado con carácter supletorio se establecen en la Comunidad Valencia y de Madrid.

En las Islas Baleares ocurre algo similar que en las dos últimas Comunidades Autónomas y, además establece una segunda escala que se aplica específicamente solo en los casos mortis causa de los parientes de los Grupos I y II, para reducir así el tipo de gravamen.

El Principado de Asturias, como ocurre con Galicia, aplica tres tipos de tarifas diferentes; una de ellas se aplica con carácter general, coincidiendo con la establecida con carácter supletorio, a excepción de los dos últimos tramos de la base liquidable, en donde estas tarifas son superiores a las establecidas por el Estado; en los casos de adquisiciones mortis causa de contribuyentes pertenecientes al Grupo I y II, se aplica una tarifa con el objetivo de incrementar el gravamen de las mismas; por último, en las adquisiciones inter vivos de contribuyentes pertenecientes al Grupo I y II, se aplica una tarifa con el objetivo de reducir el gravamen sobre las mismas.

Finalmente, la Comunidad de Cantabria aplica dos tipos de tarifas; una de ellas se aplica con carácter general, coincidiendo con la establecida con carácter supletorio; la otra tarifa se aplica en las adquisiciones *inter vivos* efectuadas por contribuyentes de los Grupos I y II de parentesco.

4.3.2.2 Regulación de los coeficientes multiplicadores

En referencia a los coeficientes multiplicadores, podemos observar cómo las Comunidades Autónomas de Cataluña, Galicia, Cantabria, el Principado de Asturias, Islas Baleares, la Comunidad Valenciana y Madrid han ejercido competencias normativas. El caso más destacable es el referido a la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares; establece unos coeficientes multiplicadores más elevados con respecto a los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad que integran parte del Grupo III de parentesco y más reducidos con respecto al resto de integrantes del Grupo III y los integrantes del Grupo IV.

5. LA QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe adecuarse a los principios de justicia tributaria y, en particular, al principio de igualdad. Como analizo en nuestro trabajo, la regulación por parte de las CCAA del ISD ha implicado la coexistencia de 17 regulaciones distintas que implican desigualdad de trato entre los ciudadanos en función del lugar en que residen.

5.1 Principio de igualdad.

Como hemos mencionado con anterioridad, todos somos iguales ante la ley y ninguna de ellas puede proporcionar privilegios a un sujeto pasivo o grupo social con la reducción de pago de impuestos.

Este principio está muy relacionado con la cesión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a las distintas CCAA. La ley establece que *“.. para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, no sólo tiene que existir una justificación objetiva y razonable, sino que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos”*.

Además de la relación con la cesión del impuesto, este principio se encuentra estrechamente ligado con el principio de capacidad económica. Si dos contribuyentes disponen de exactamente la misma riqueza y las circunstancias son iguales, el trato debe ser igual en ambos casos. Aunque, sabemos que esto no ocurre en todos los casos, ya que en España hay discriminación en referencia a la Comunidad Autónoma dónde resida el causante. Todos los sujetos deben de ser iguales a la hora del establecimiento de los tributos. En este sentido, a mayor riqueza de un sujeto, mayor será la cantidad con la que deberá contribuir al sostenimiento del gasto público. De esta forma, todos los sujetos pasivos soportarán de la misma manera las cargas tributarias. Tal y cómo señala Calvo Ortega⁶⁹ sobre esta proyección: *"podríamos decir que este principio tributario es un tipo especial de la igualdad en la ley y ante la ley jurídica recogida normalmente esta última en el art. 14 de nuestra Constitución. De cualquier forma, se observa que la igualdad ante la ley preside la igualdad tributaria y la refrenda en cuanto supone una actitud del poder constituyente*

⁶⁹ Calvo Ortega, R. (2014), *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General y Parte Especial, II. Derecho Presupuestario*, 18ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Navarra, Aranzadi, pp. 57 y 58.

contra la discriminación y un imperativo para los poderes públicos, comenzando por el legislativo””.

Con relación al principio de igualdad, el Tribunal Constitucional advirtió de que este principio no cubre toda desigualdad sino solamente aquella que no sea razonable o que este ausente de justificación válida. A este tipo de desigualdades se las denomina discriminatorias. Un ejemplo claro es la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, la cual establece que no todas las desigualdades de trato aplicando la ley pueden suponer una infracción del artículo 14 de la Constitución; la infracción a dicho artículo vendrá de aquellas desigualdades que introduzcan una o más diferencias entre iguales situaciones sin justificación objetiva; además, ante dos supuestos iguales estableció que se deberían aplicar las mismas consecuencias jurídicas.

5.2 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3/9/2014.

Cabe destacar además la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 - asunto C-127/12 eliminó, en el año 2015, la discriminación que sufrían los ciudadanos residentes en Europa⁷⁰. Como dice literalmente la sentencia “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 situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las 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 capitales.” Hasta ese momento y de manera general, España habría incumplido con las obligaciones

⁷⁰ Vid. Sentencia dictada por el Tribunal Justicia de la Unión Europea el 3/9/2014 (asunto C-127/12)

interpuestas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y por el Espacio Económico Europeo, en adelante EEE⁷¹.

Para las adquisiciones por herencia o legado y en el caso de que el causante hubiese tenido su residencia en la Unión Europea o en un territorio del EEE, diferente a España en ambos casos, los contribuyentes tendrán el derecho a aplicarse la normativa propia establecida en la CCAA en la cual se encuentre el mayor número de bienes y derechos. En el caso de no existir ningún bien o derecho en España, se le aplicará a cada sujeto pasivo la normativa establecida en la Comunidad Autónoma en dónde resida⁷². Por otro lado, si el causante hubiese tenido su residencia en una Comunidad Autónoma del territorio español, los contribuyentes que residan en la Unión Europea o en un territorio del EEE, siempre diferente a España, podrán aplicar por derecho la normativa establecida en la Comunidad Autónoma en la cual residía el causante.

Para las adquisiciones de bienes por donación a título gratuito e inter vivos, cuyos bienes se encuentre localizados en España, a los contribuyentes que residan en la Unión Europea o en un territorio del EEE, se les aplicará la normativa establecida en la C.A donde se localicen los bienes. Si los bienes estuviesen situados en un Estado miembro de la Unión Europea o en un territorio del Espacio Económico Europeo, los contribuyentes que residan en España podrán por derecho aplicarse la normativa de la Comunidad Autónoma donde residan⁷³. Además, los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo se aplicarán la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto. Para pertenecer a una Comunidad Autónoma, el residente deberá permanecer en ella un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

⁷¹ En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales; conforme establece el art. 40 de la Decisión del Consejo y de la Comisión, de 13 de diciembre de 1993, relativa a la celebración del acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Austria, la República de Finlandia, la República de Islandia, el Principado de Liechtenstein, el Reino de Noruega, el Reino de Suecia y la Confederación Suiza, por otra parte.

⁷² Véase, Disposición Final Tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁷³ Conforme establece la Disposición Adicional Segunda de la Ley del ISD.

Todos los contribuyentes que estén obligados a liquidar dicho impuesto, deberán presentar una autoliquidación, realizando las operaciones necesarias para calcular la cuantía de la deuda tributaria⁷⁴.

5.3 Sentencia del Tribunal Supremo 242/2018, de 19 de febrero de 2018.

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Supremo 242/2018, de 19 de febrero de 2018, establece que las personas que recibían una herencia o donación en España y residieran fuera de la Unión Europea tenían un trato fiscal muy diferente a los ciudadanos españoles o europeos. Nos encontramos ante un claro ejemplo de discriminación entre países extracomunitarios referido al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Gracias a esta Sentencia del Tribunal Supremo podemos ver cómo el trato fiscal es equiparado en las herencias extracomunitarias. Aunque desde el año 1994, con el Tratado de Maastricht, se permitía la libre circulación de capitales a terceros países, España a lo referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no llegó a equiparar el tratamiento fiscal a los residentes de países no comunitarios, dando lugar a una gran restricción de la libre circulación de capitales, por ejemplo, la tributación de los fondos de inversión; y recibiendo un trato distinto a los residentes en España o en Europa⁷⁵. La normativa española del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones continuó siendo contraria al Derecho de la UE. Las herencias y donaciones de los residentes que vivían fuera de las fronteras de la Unión Europa no podían aplicar las ventajas fiscales que forman parte de las distintas CCAA. España hasta ese momento estuvo incumpliendo las exigencias⁷⁶ ya establecidas al seguir permitiendo el establecimiento de 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”. El Tribunal Supremo establece que no hay causa para justificar

⁷⁴ Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

⁷⁵ AA.VV., Sanfrutos Gambín, E. (2005), “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos” *Instituto de la Empresa Familiar*, p. 39 y ss.

⁷⁶ Conforme al art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se establece que en el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países y, en el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

las diferencias de trato que existen entre un residente en España o en la Unión Europea y él de un no residente. Además, el TS declara que la responsabilidad patrimonial corresponde al Estado español; deberá reembolsar a la persona física la cuota que ingresó de mas añadiendo la suma de intereses. Si el derecho a dicha devolución no ha prescrito, se podrá solicitar el reembolso de ingresos indebidos⁷⁷. En los casos en los que hayan transcurrido mas de cuatro años se podrá plantear un “recurso extraordinario de revisión⁷⁸”.

En definitiva, después de analizar las referidas sentencias, concluimos que será necesaria una modificación de la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Creo que es conveniente el trato igualitario por parte del Estado y de las distintas Comunidades Autónomas, puesto que como establece el artículo 31 de la Constitución Española, en adelante CE, todos somos iguales ante la ley y el hecho, de residir en un determinado lugar, no debería de ser objeto de discriminación o trato desigual. Es importante en este impuesto, que las CCAA aprueben unos tipos de gravamen concretos, aplicables a todas ellas, y que el sumatorio de los sujetos pasivos puedan beneficiarse de las mismas deducciones y bonificaciones aplicadas a su cuota tributaria, sin tener en cuenta la residencia habitual del mismo. Solo se debería, a mi parecer, tener en consideración el lugar donde se localice el bien objeto de la adquisición mortis causa o inter vivos. Debe de haber en todos los casos, tanto dentro de nuestras fronteras como fuera de ellas, armonía en la tributación.

⁷⁷ Conforme establece el art. 221 de la Ley General Tributaria.

⁷⁸ Véase art. 244 de la LGT.

6. CONCLUSIONES

Nuestro trabajo de fin de grado ha tenido por objeto el análisis de las importantes reformas de la normativa del ISD en la Comunidad Autónoma de Andalucía. Estas reformas eran muy necesarias debido al malestar general de la población andaluza, por la discriminación en la tributación respecto a los residentes en otras Comunidades Autónomas, debido a los beneficios o ventajas de otros contribuyentes. Tras la realización de nuestro estudio llegamos a las siguientes conclusiones:

Primera: A pesar de que los artículos 31 y 139 de la Constitución Española establecen que: “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad” y que “todos los españoles tienen derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado” respectivamente, en Andalucía se ha venido produciendo una desigualdad e inseguridad respecto a otras comunidades autónomas. Así es dentro del ámbito fiscal y en concreto, en lo relacionado con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones donde se han producido la mayores discriminaciones entre Comunidades Autónomas. Por consiguiente, se pone en entredicho y daña gravemente el principio de igualdad y de seguridad jurídica, entre otros, recogidos en la CE.

Segunda: El principio de igualdad se vulnera por la diferencia de la carga fiscal entre las distintas comunidades y por la diferencia de gravamen entre los sujetos que tengan la misma capacidad económica por razón de parentesco. La tarifa a pagar será más elevada cuanto más alejado sea el grado de parentesco, es decir, la tarifa será mucho más elevada cuando los sujetos pasivos sean colaterales o extraños al causante, favoreciéndose especialmente la sucesión de parientes próximos como hijos, padres y cónyuge llegando incluso a quedar exentos, siendo por tanto una situación discriminatoria respecto a otras Comunidades Autónomas. En Andalucía el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se había convertido, en muchos casos, en un impuesto insoportable y confiscatorio.

Tercera: Cada comunidad autónoma en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones trata a sus residentes de forma diferente respecto del resto de los ciudadanos, produciéndose una desigualdad por razón del territorio y estableciéndose una brecha económica, llegando incluso a tener que vender los bienes heredados para poder hacer frente al pago del impuesto, destruyéndose así la continuidad del patrimonio del causante, que en la mayoría de las herencias se ha conseguido con gran esfuerzo a lo largo de una vida y cuyos bienes han sido gravados sucesivamente en vida del causante.

Cuarta: Si bien es cierto que Andalucía, al igual que otras Comunidades Autónomas, se establecen una serie de reducciones que minimizan la carga fiscal, también es cierto que nuestra Comunidad Autónoma no ha sido, la que tradicionalmente, ha regulado las reducciones autonómicas más favorables, sino que ha sido una de las comunidades en donde se ha venido tributando más. Gracias a la reforma establecida con la Ley 1/2019, de 9 de abril, Andalucía se ha equiparado, con bonificaciones de hasta un 99 por ciento en algunos casos, con algunas Comunidades Autónomas, como por ejemplo Madrid.

Quinta: Visto lo anteriormente expuesto, hay que decir, que a nuestro juicio, para la sociedad andaluza la reforma ocurrida en 2019 sigue siendo insuficiente, ya que la misma está muy limitada por el grado de parentesco. Las herencias que sean aceptadas por los parientes que pertenecen al Grupo III, por ejemplo, que es donde se encuentran los hermanos del fallecido, seguirán pagando el mismo impuesto. También hay que apuntar como punto negativo de la reforma fiscal en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Andalucía, que dicha reforma no tiene carácter retroactivo. A mi juicio, debería tener una retroactividad no superior a los 6 meses, en los casos de adquisiciones mortis causa e inter vivos, puesto que en ese tiempo, se deberán presentar los documentos y autoliquidaciones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En el caso de las donaciones, la retroactividad no podrá exceder de los treinta días hábiles.

Sexta: Para proceder a la liquidación del Impuesto, antes y después de las reformas, tenemos que tomar en cuenta la fecha de la muerte del causante, así para poder aplicar la exención de pagar el impuesto habrá que tomarse en cuenta la fecha de la muerte del causante. Habrá que distinguir entre las personas que van a recibir una herencia, es decir, la modificación del impuesto no va a afectar a aquellas herencias en las que el causante haya fallecido antes del 9 de abril del 2019. Así las personas que están pendientes de abonar el tributo, las que renunciaron a la herencia o aquellas personas que tienen abiertos expedientes sancionadores por impago del impuesto no se beneficiarán de esta exención, no que quedarían exentos de pagarlo, mientras que a aquellos herederos que reciban los bienes después del 9 de abril del 2019 si se les podrá aplicar la modificación. Esta es otra cuestión por la que se ha criticado mucho al gobierno Andaluz, que debería, aunque no es lo normal, haber aplicado la retroactividad, pudiendo beneficiarse de este modo muchos andaluces.

Séptima: En referencia a si es mejor dejar herencia o donar en vida, es otra cuestión que hace de nuevo depender del grado de parentesco, pero también hay que unirla al destino que se le dé a esa donación. Se establecen unos beneficios fiscales para los parientes más próximos, pertenecientes al Grupo I y II; en estos casos, hay siete Comunidades Autónomas que han suprimido casi por completo el tipo de gravamen, sin establecer límites cuantitativos. Andalucía, la Región de

Murcia y Madrid han establecido una bonificación de la cuota del 99 por ciento, en los casos de adquisiciones mortis causa e inter vivos. Si la finalidad, en las adquisiciones mortis causa, es la transmisión de la vivienda habitual del causante, debemos tener en cuenta que CCAA como Andalucía, Aragón, Galicia, Cantabria o el Principado de Asturias, entre otras, han establecido una disminución del periodo mínimo de permanencia exigido así como una elevación del porcentaje de reducción. Además, en los casos de donaciones inter vivos, si se combinan requisitos de parentesco con el destino de la donación o con la edad del sujeto pasivo, se podrán aplicar bonificaciones o deducciones en la cuota por las cantidades donadas a los descendientes para la adquisición de la vivienda habitual; reducciones y otras bonificaciones por donaciones a hijos para constitución o adquisición de una empresa o de un negocio y reducciones por donaciones a descendientes de cantidades destinadas a formación. Las Comunidades Autónomas que tienen establecidos estos beneficios fiscales son Andalucía, Cataluña, Galicia, el Principado de Asturias, Aragón, Canarias, Extremadura, Illes Balears y las Comunidades de Madrid y Castilla y León.

Octava: Las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo nos ayudan a entender como España vulneraba el principio de igualdad entre los diferentes sujetos pasivos, al solo tener en cuenta el lugar de la residencia habitual del mismo. La primera sentencia mencionada, elimina esta desigualdad para las personas que pertenezcan a la Unión Europea, mientras que la segunda de ellas, lo hace para los residentes en países extracomunitarios. La eliminación de las desigualdades entre países nos hace centrarnos en la discriminación que sufren estos sujetos pasivos, dependiendo de la Comunidad Autónoma en donde estén establecidos los bienes y derechos adquiridos, en los casos de adquisiciones mortis causa o inter vivos.

Novena: Por último, se pueden deducir por parte del causahabiente las deudas del causante, pero para poder deducirse las deudas del fallecido es necesario que las mismas se puedan acreditar fehacientemente. Esta regla tiene una excepción y es que las deudas fueran a favor de los herederos, cónyuges, padres, hijos, nietos o hermanos del causante aunque renuncien a la herencia.

Hay que hacer especial hincapié en las deudas que tuviera el causante por motivo del impago de los tributos estatales, de la Comunidad Autónoma, de los impuestos locales, y deudas contraídas con la Seguridad Social las cuales también serán deducibles aunque las deudas se liquiden después del fallecimiento. También serán deducibles los gastos ocasionados por la enfermedad del fallecido, su funeral y entierro.

7. LEGISLACIÓN

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. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOJA-b-2019-90438>

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. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOJA-b-2018-90363>

Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2018/BOE-A-2018-8159-consolidado.pdf>

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-6925>

Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCL-h-2013-90254>

Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-18161>

Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-10542>

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOCM-m-2010-90068>

Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2009/BOC-j-2009-90008-consolidado.pdf>

Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-11435>

Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-11724>

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1991-27678>

Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-1917>

Ley 11/2018, de 21 de diciembre, Medidas Fiscales y Administrativas. Formato online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-1632

Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Formato online: <http://www.boa.aragon.es/cgi-bin/EBOA/BRSCGI?CMD=VEROBJ&MLKOB=1039381043232>

Ley 7/2017, de 30 de junio, de tercera modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre. Formato online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-9804

Ley 3/2016, de 5 de mayo, de Medidas Administrativas y Tributarias de Castilla-La Mancha. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-6725>

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Formato online: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-12327

Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Comunidad de Cataluña. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-10829>

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. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375>

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

Ley 9/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2002-2413>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-8202>

Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-16257>

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1991-14392>

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Formato online: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>

Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, con fecha 30 de marzo de 2010. Formato online: <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>

8. JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014. Sala Segunda. (Asunto C-589/12). Formato online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=157285&doclang=es>

Sentencia del Tribunal Supremo, Nº 242/2018, del 19/2/2018. Formato online: <http://www.poderjudicial.es/search/contenidos/action?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=8307752&links=28079130052018100064&optimize=20180305&publicinterface=true>

9. BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., Moral Bello, C. (dir.) (2008), “*Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas*”, Cátedra ALTAE de estudios financieros y fiscales.

AA.VV., Sanfrutos Gambín, E. (2005), “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos” *Instituto de la Empresa Familiar*.

AA.VV, Simón Acosta, E. (1998), “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias”, *La Fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, Valladolid, Lex Nova.

Benítez de Lugo y Guillén. F. (1992), “*El impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones*”, Granada, Comares.

Caamaño Anido, M.A. y Peña Alonso, J.L. (2002), “*El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa.

Calvo Ortega, R. (2014), *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General y Parte Especial, II. Derecho Presupuestario*, 18ª ed., Thomson Reuters-Civitas, Navarra, Aranzadi.

Checa González, C. (2008), “Estatutos de Autonomía y LOFCA: ¿Quién tiene primacía en la financiación autonómica?”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 21.

De Pablos Escobar, L.: “*Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

García, A. y Barberán, M.A. (2003), “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 22.

García De Pablos, J.F. (2010), *“El impuesto sobre sucesiones y donaciones en España. Problemas Constitucionales y Comunitarios”*, Pamplona. Aranzadi.

Juárez González, J. y Galiano Estevan, J. (2015), *“Todo sucesiones 2015”*, Wolters Kluwer.

Martín Queralt, J. (dir.) (2015), *“Manual de derecho tributario. Parte Especial”*, Pamplona, Aranzadi.

Pérez Royo, F. (Dir.) et al. (2018), *“Curso de derecho tributario. Parte especial”*, Madrid. Tecnos.

10. WEBGRAFÍA

M. A. J. (2019), Periódico ABC. “Sin soluciones claras ante la despoblación y con dos bloques opuestos sobre fiscalidad”. Formato online: https://www.abc.es/espana/castilla-leon/abc-sin-soluciones-claras-ante-despoblacion-y-bloques-opuestos-sobre-fiscalidad-201905151023_noticia.html

Periódico Ecodiario (2019). “La Junta aprueba el sábado la auditoría y bonificar el impuesto de Sucesiones”. Formato online: https://ecodiario.economista.es/politica-eD/noticias/9647110/01/19/La-Junta-aprueba-el-sabado-la-auditoria-y-bonificar-el-impuesto-de-Sucesiones.html?_ga=2.160967359.342460170.1557910564-903666806.1557418876

R. V. A (2019), Periódico ABC. “La rebaja del impuestos de la Junta de Andalucía se publica hoy en el Boletín Oficial”. Formato online: https://sevilla.abc.es/andalucia/sevi-rebaja-impuestos-junta-andalucia-publica-boletin-oficial-201904111413_noticia.html

R. V. A (2019), Periódico ABC. “Guía para entender la reforma del impuesto de sucesiones y donaciones en Andalucía”. Formato online: https://sevilla.abc.es/andalucia/sevi-guia-para-entender-reforma-impuesto-sucesiones-y-donaciones-andalucia-201904012342_noticia.html

Sérvulo González, J. (2019). Periódico el País. “Las comunidades intensifican la competencia en rebajar el impuesto de sucesiones y donaciones”. Formato online: https://elpais.com/economia/2019/02/26/actualidad/1551176120_915862.html

Tributación de medidas autonómicas 2019. Formato online: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/3-Cap%C3%ADtulo%20I%20Tributación%20Autonómica%202019.pdf>