

Grado en: Relaciones Laborales

Facultad de Derecho

Universidad de La Laguna

Curso 2011 / 2015

Convocatoria: Julio

IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES, EN PARTICULAR, GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES EN CANARIAS.

Imposition Succession and Gift, in particular, Imposition Successions in the Canary Islands.

Realizado por la alumna: Raquel Granja Vera

Tutorizado por la Profesora: Adriana Fabiola Martin Cáceres

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

ABSTRACT

Imposition succession is a state tax given the autonomous communities commissioned of tax on the one hand the goods leaving a person to their successors at death, the other hand the donations or gifts received by a certain subject when they exceed a certain amount, and finally, the perception of amounts by the beneficiaries of contracts of life insurance when the contracting is different to the beneficiary contracts. However, this work deals on the part of successions.

To determine the taxation, the first thing is to determine the place of residence of the person because being a given tax, the autonomous communities have regulatory powers. This produces inequalities between individuals from different communities, and also with nonresidents in Spanish territory which only taxed on goods situated in Spanish territory.

It's a tax that is currently immersed in numerous controversies which have been criticized by many authors due to tax inequities.

RESUMEN

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones, es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, encargado de gravar por un lado los bienes que deja una persona a sus sucesores cuando esta fallece, por otro lado las donaciones que pudiese recibir un determinado sujeto siempre que supere una determinada cantidad y por último, la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario. Sin embargo, en el desarrollo de este trabajo, nos centraremos exclusivamente en la parte de sucesiones

Para determinar el ámbito de sujeción al impuesto, lo principal es determinar el lugar de residencia de la persona, ya que al tratarse de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, estas tienen capacidad normativa sobre dicho impuesto, dándose diferencias sustanciales entre sujetos de distintas Comunidades, incluso con sujetos no residentes en territorio español, que sólo tributarán por aquellos bienes situados en territorio español.

Se trata de un impuesto que en la actualidad está inmerso en numerosas polémicas y que ha sido objeto de crítica por un amplio sector doctrinal debido a estas desigualdades a la hora de tributar.

Índice:

- I. Naturaleza jurídica y caracteres**
- II. Ámbito territorial de aplicación y modalidades de sujeción al impuesto**
- III. Hecho imponible**
- IV. Supuestos de no sujeción**
- V. El devengo**
- VI. Sujeto pasivo**
- VII. La base imponible**
- VIII. La base liquidable: reducciones**
- IX. La cuota**
- X. La gestión del impuesto**
- XI. El gravamen de las sucesiones en la Comunidad Autónoma Canaria. Análisis comparativo con el de las restantes CCAA**
- XII. Pronunciamientos del TJUE sobre la adecuación de la LIS a los principios del Derecho Comunitario**
- XIII. Conclusiones**
- XIV. Bibliografía**

I. Naturaleza jurídica y caracteres

A. *Naturaleza jurídica:*

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones, es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos por personas físicas, mediante transmisiones gratuitas. El impuesto está regulado en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 29/1987 de 18 de diciembre (en adelante, LISD).

Dicha ley a su vez está desarrollada por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD).

B. *Caracteres*

Los caracteres que definen al Impuesto de Sucesiones y Donaciones son los siguientes:

- Se trata de un impuesto directo, lo que significa que la obligación de pago del impuesto recae sobre una determinada persona natural, gravando directamente al contribuyente.
- Conforme al artículo 1 LISD "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas". En el desarrollo de este trabajo, nos centraremos en el estudio de las adquisiciones por causa de muerte, lo que se conoce como transmisiones gratuitas *mortis causa*.
- Es un impuesto personal, puesto que grava el conjunto de los bienes y derechos que forman la cuota hereditaria de una persona determinada, es decir, se trata de un impuesto que no puede ser pensado sin ponerlo en relación con una determinada persona.
- Es un impuesto subjetivo, ya que tiene en cuenta para su tributación las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo.
- Tiene carácter progresivo, aumenta a medida que aumenta la base imponible.

- De devengo instantáneo, su hecho imponible consiste en una acción que se agota con su propia realización tal y como señala PÉREZ ROYO¹.
- Impuesto cedido a las CCAA, su carácter cedido se extiende tanto a las competencias normativas como a la propia recaudación en los términos previstos en la Ley. En referencia a esto la CE en su artículo 156.1 dispone que “Las CCAA gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

II. Ámbito territorial de aplicación y modalidades de sujeción al impuesto

Según el artículo 2 de LISD, “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno”.

La 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 (en adelante, Ley 22/2009) en su artículo 25, regula los tributos cedidos del Estado a las Comunidades Autónomas, en concreto el apartado C, hace referencia al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Se trata por tanto de un impuesto cedido a las CCAA en atención a los tres parámetros de la Ley 22/2009:

- Se ceden competencias normativas, reguladas estas en el artículo 48 de la Ley 22/2009.
- Se cede el producto del impuesto producido en el territorio de la CCAA.
- Se delega la competencia de su gestión.

¹ PÉREZ ROYO, F.:(2014), *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Navarra, España. Editorial Aranzadi, SA.

El artículo 48 de la Ley 22/2009, establece el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuatro grandes órdenes:

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

A cada una de ellas me refiero a continuación:

- a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “inter vivos”, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, estas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

- b) Tarifa del impuesto: se trata de una escala que se aplica a la base liquidable, obteniéndose así la cuota íntegra.

- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente: se aplican a la cuota íntegra, en atención al patrimonio preexistente de los causahabientes y a su relación de parentesco con el causante, obteniéndose así la llamada cuota tributaria.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota: en la LISD nos encontramos:
- Por un lado, con la doble imposición internacional
 - Y por otro, con las bonificaciones en la cuota en Ceuta y Melilla.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Otras de las competencias que la Ley 22/2009 cede a las Comunidades Autónomas son las de gestión y liquidación del impuesto. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto. Según el artículo 34.4 de la LISD, en la Comunidad Autónoma Canaria (en adelante, CAC) establece el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio, ámbito que estudiaremos más adelante.

A efectos de la atribución del rendimiento, se toma como punto de conexión la residencia habitual del causante de la sucesión. Dicha residencia se establece teniendo en cuenta los cinco años inmediatamente anteriores a la fecha del devengo. El rendimiento será cedido a la Comunidad Autónoma donde el causante tenga su residencia. Por ejemplo, si el causante de la sucesión reside en Canarias, y el beneficiario en cualquier otra Comunidad Autónoma, el rendimiento del impuesto será atribuido a Canarias, que es la Comunidad Autónoma donde reside el causante. Estos

aspectos relativos al tratamiento de la residencia y la cesión del rendimiento se regulan en los artículos 28 y 32 de la Ley 22/2009.

Sin embargo, en la obligación de contribuir, al igual que sucede con otros impuestos personales, existen diferencias de trato en cuanto a residentes y no residentes:

- Tributan por obligación personal las personas físicas que tengan su residencia habitual en España, con independencia de donde se encuentren los bienes gravados. Como ya hemos mencionado anteriormente, dicha residencia se establece teniendo en cuenta los cinco años inmediatamente anteriores a la fecha del devengo. Se entenderá que tienen la residencia habitual en España y en concreto en la Comunidad Autónoma donde el causante hubiera permanecido el mayor número de días del año anterior a la muerte.
- En el caso de las personas físicas no residentes en territorio español tributan en régimen de obligación real, es decir, por la adquisición lucrativa de bienes o derechos que estuvieran situados o pudieran ejercitarse en España. En relación con esta obligación, adquieren especial importancia las normas contenidas en los convenios de doble imposición suscritos por España en esta materia. Estos convenios regulan aquellas situaciones que se producen cuando un mismo hecho imponible que afecta a una misma persona es gravado por dos países simultáneamente, dándose por tanto un doble gravamen. En estos casos de obligación real, no se cederán los rendimientos del impuesto a la Comunidades Autónomas, si no que corresponderán al Estado, correspondiéndole tanto la competencia normativa como su gestión.
- Tributará también por obligación real, el sujeto pasivo que herede bienes situados en el extranjero, exigiéndosele el impuesto conforme a la normativa estatal y no a la autonómica de la comunidad donde reside el causahabiente.

Para Canarias, la Ley 26/2010 de 16 de Julio, es la referencia normativa en cuanto a la cesión de tributos del Estado a la CAC y de fijación del alcance y

condiciones de dicha cesión, que en su artículo 1.c), establece la cesión a la CAC, el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En concreto, en el 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, encontraremos las especificidades del impuesto para dicha Comunidad Autónoma.

III. Hecho imponible:

El artículo 3 de la LISD, detalla que el hecho imponible lo constituye:

- “La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “intervivos”.
- La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario”.

A pesar de ser tres los hechos imposables que constituyen el impuesto, sólo abordaremos en el estudio de este trabajo, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

El artículo 4 de la LISD establece unas determinadas presunciones de realización de hechos imposables. En concreto el artículo 4.11 prevé que “Se presumirá la existencia de una adquisición lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios”.

IV. Supuestos de no sujeción:

El artículo 3 tanto de la LISD y del RISD, hace una delimitación negativa del hecho imponible, se trata de los supuestos de no sujeción. El artículo 20.2 de la LGT señala que "La Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción". Sin embargo, en el ISD, esta tarea la efectúa tanto la Ley como el Reglamento, lo cual no significa que se produzca una vulneración del principio de reserva de Ley, ya que lo que hace el Reglamento es completar la delimitación del hecho imponible.

No están sujetos al ISD:

- Transmisiones a favor de personas jurídicas, ya que en este caso tributarían por el Impuesto de Sociedades.
- Transmisiones sujetas al IRPF, como es el caso de los rendimientos de trabajo. Un ejemplo de no sujeción es el de las pensiones de la Seguridad Social, por el hecho de que estas están sujetas al IRPF.
- Los premios obtenidos en juegos autorizados.
- Los demás premios y las indemnizaciones exentas en el IRPF.
- Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por Entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social, en este caso el artículo 7 de la LIRPF los declara exentos.
- Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, Empresas y demás Entidades a sus trabajadores, empleados y asalariados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo, aunque se satisfagan a través de un seguro concertado por la empresa, puesto que se considera un rendimiento de trabajo.
- Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que tales prestaciones se integren en la base imponible del IRPF del perceptor.

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

Según el artículo 4 RISD, “En ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

V. El devengo y prescripción:

El devengo del impuesto, es decir, el momento en el que nace la obligación de tributar, surge “el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente” según el artículo 24 LISD, salvo que resulte de aplicación alguna norma especial del artículo 24.3 de la LISD “Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan” siendo en esta fecha cuando se entienda realizada la adquisición.

La prescripción, regulada en el artículo 25 de la LISD y 48 del Reglamento. Sobre la prescripción, la Ley General Tributaria en su artículo 66 nos dice:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías”.

La prescripción por tanto, consiste en la extinción del derecho de la Administración para poder determinar la deuda tributaria, es decir, una vez

transcurrido este tiempo, se entenderá prescrito el derecho y por tanto no será exigible.

Comenzará a computarse dicho plazo:

- Desde el día que finaliza el plazo de presentación del documento.
- Desde que se cometa la infracción de no presentar el documento.

VI. El sujeto pasivo

El artículo 5 de la LISD determina los sujetos pasivos a título de contribuyente, ocupando tal figura quien adquiere elementos patrimoniales, por actos *mortis causa* y siempre que sean personas físicas como ya se ha mencionado antes.

En las adquisiciones *mortis causa*, el sujeto pasivo es el causahabiente, que será la persona beneficiaria de la transmisión gratuita *mortis causa*.

Una figura importante en relación al sujeto pasivo es la del “Responsable” se trata de aquellos que subsidiariamente se hacen cargo del pago del impuesto, cuando el responsable principal, es decir el beneficiario de la transmisión, no atiende al pago de la obligación tributaria.

El artículo 8 de la LISD establece cuatro supuestos de responsabilidad subsidiaria:

- Intermediarios financieros.
- Los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia.
- El funcionario que autorizase el cambio del sujeto pasivo en una adquisición gravada por el impuesto, y este no hubiera exigido previamente la justificación de haberse hecho el pago.
- Y por último, las entidades aseguradoras, que hacen referencia a los seguros de vida, hecho imponible que no es objeto de estudio de este trabajo.

Esta responsabilidad subsidiaria, no es ilimitada, si no que estará limitada a la porción del impuesto que corresponda a los bienes o derechos a que se refiere la responsabilidad, tal y como explica FRANCISCO ESCRIBANO².

² ESCRIBANO, F.: (2011), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Madrid, España. Editorial Tecnos.

VII. La base imponible

La base imponible vendrá constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente. Por valor neto se entiende el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles.

La base imponible se determinará en régimen de determinación directa o indirecta, aunque serán raros los casos de aplicación de la estimación indirecta.

Las operaciones necesarias para determinar la masa hereditaria son las siguientes:

1. Determinación de los bienes y derechos que componen el caudal relicto.
2. Adición al importe del caudal relicto, el 3% del mismo en concepto de ajuar doméstico.
3. Valoración del importe bruto de la masa patrimonial.
4. Deduciones del pasivo de la herencia.
5. Distribución de ese valor neto entre los herederos.

A cada una de ellas me refiero a continuación:

1. La determinación los bienes y derechos que componen el caudal relicto. Hay que incluir en el caudal relicto los elementos que se adicione a él en virtud de las presunciones establecidas en la LISD, se trata de presunciones *iuris tantum* con las que se pretende añadir o incorporar en el caudal relicto, elementos que no formaban parte del patrimonio del causante en la fecha de su fallecimiento, evitando que el causante realice transmisiones presuntamente onerosas, cuando en realidad dicha onerosidad no ha existido, en definitiva, lo que se intenta aquí es evitar maniobras elusivas del impuesto.

En virtud de esas presunciones han de añadirse al caudal relicto los siguientes bienes:

- Bienes que hubieran pertenecido al causante hasta un año antes del fallecimiento, salvo prueba en contrario de que realmente fueron transmitidos por “el causante y estos no estuvieran en poder del heredero, legatario, pariente dentro del tercer

grado, cónyuge de cualquiera de ellos o del causante” tal y como explica FRANCISCO ESCRIBANO³.

- Bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. En este caso, y con el fin de evitar posibles elusiones del impuesto, se considerará que el heredero adquirirá la transmisión con pleno dominio de esta.
 - Bienes y derechos transmitidos por el causante dentro de los cuatro años anteriores al fallecimiento reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio. Igual que en el caso anterior, se considerará que el heredero adquiere la transmisión con pleno dominio de esta.
2. Al importe del caudal relicto, se sumará el 3% del mismo, en concepto de ajuar doméstico, salvo prueba en contrario de que este no exista o de que su valor es inferior. Cuando nos referimos a ajuar doméstico, estamos haciendo alusión al conjunto de muebles y enseres de uso ordinario de la vivienda familiar.
3. Valoración del importe bruto de esa masa patrimonial, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos que conforman la masa hereditaria. La Ley establece una serie de normas o criterios de valoración del patrimonio neto en función de la naturaleza o características de los bienes y derechos que lo conforma. En el ISD, la base imponible se refiere al valor real de los bienes adquiridos o transmitidos, valor que, en su caso, puede comprobarse por la Administración tributaria conforme a los medios previstos en el artículo 57 de la LGT. Entre otros, dicho artículo menciona como medios de comprobación:
- Precios medios en el mercado
 - Dictamen de peritos de la Administración

³ ESCRIBANO, F.: (2011), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Madrid, España. Editorial Tecnos.

- En su último punto, deja una puerta abierta, al establecer como tal, cualquier otro medio que se determine en la propia Ley de cada tributo.
4. Del valor obtenido, se realizarán las deducciones del pasivo de la herencia que procedan, es decir, se computará el importe de las cargas que disminuyan el valor de los bienes, deudas del causante y gastos de la sucesión.
- Cargas: sólo se deducirán aquellas que efectivamente reduzcan el valor real de los bienes. Solo se podrán tener en cuenta los derechos reales de uso y disfrute, excluyéndose las garantías.
Por ejemplo, en el caso de derechos reales como el usufructo, este reduce el valor del bien, puesto que el bien sujeto a un usufructo.
 - Deudas: cualquiera que el causante contrajera en vida, por ejemplo tributos al Estado. Será necesaria la justificación de estas deudas, a través de documento público o privado aunque también admite cualquier otro medio de prueba. La Ley añade que la Administración tributaria podrá exigir ratificación de la deuda en documento público con la comparecencia del deudor. Las deudas tributarias y de la Seguridad Social contra la masa hereditaria, contraídas con anterioridad al fallecimiento serán también deducibles.
En ningún caso serán deducibles las deudas a favor de los herederos o legatarios.
Es interesante aquí hacer mención del “Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” lo que comúnmente se denomina como “plusvalías”. A pesar de tratarse de un gasto para el heredero, por ser un impuesto que afronta este, la Ley no recoge estas como gasto deducible a efectos fiscales.
 - Gastos: en los que incurren los propios herederos en relación con la sucesión. Por ejemplo estamos ante los gastos de entierro, funeral, litigio, etc.

Los gastos de entierro y funeral deberán ser proporcionales al caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

5. Distribución de ese valor neto entre los herederos para obtener el importe de la hijuela que constituye la base imponible de cada heredero. Como señala FRANCISCO ESCRIBANO⁴, “La regla tributaria para proceder a ésta distribución se basa en el denominado principio de igualdad de las participaciones que se encuentra recogido en el artículo 27.1 de la LISD” intentando así la norma evitar elusiones en el pago del impuesto. Dice el autor que “ la cuota hereditaria de cada llamado a la herencia es el resultado de dividir el valor total de la masa hereditaria entre los herederos en atención a su cuota ideal”. La Ley nos advierte que esta regla no se aplicará en los casos que el propio testador señale la atribución de un específico bien o bienes a un determinado heredero.

Por ejemplo, en el caso de que sean dos los llamados a la herencia, y uno adquiriera el 40% y el otro el 60% de dicha herencia, cada uno pagará su cuota en atención al porcentaje que le corresponda.

VIII. Base liquidable: Reducciones

La *base liquidable*, regulada en el artículo 20 de la LISD, estará constituida por el resultado de aplicar en la *base imponible* una serie de reducciones.

En cuanto a las reducciones, hay que tener en cuenta que según el artículo 48 de la Ley 22/2009, las CCAA pueden ejercer su competencia normativa en materia de reducciones. Las CCAA podrán crear las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CCAA de que se trate.

Las reducciones se aplicarán, en primer lugar las del Estado y en segundo lugar las de la Comunidad Autónoma, en caso de que la actividad de la Comunidad

⁴ ESCRIBANO, F.: (2011), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Madrid, España. Editorial Tecnos.

Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada, sustituirá en esa Comunidad Autónoma la reducción estatal.

En el caso de Canarias, estas reducciones las encontramos en el “Texto Refundido de las Disposiciones Legales dictadas por la CAC en Materia de Tributos Cedidos”. El capítulo II está dedicado al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y concretamente la Sección I a la adquisición por causa de muerte que es el objeto de estudio de este trabajo.

En las reducciones aplicables a la *base imponible*, estudiaremos:

- Por un lado, aquellas reducciones que mejoran las reducciones estatales, haciendo una comparativa entre la reducción estatal y la reducción de la CAC.
- Las reducciones propias de la CAC.

A cada una de ellas me refiero a continuación:

A. Reducciones que mejoran las reducciones estatales:

- a) Reducción por parentesco.
- b) Reducción por discapacidad del causahabiente.
- c) Reducción por seguros de vida.
- d) Reducción Por adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional.
- e) Reducción por la adquisición de participaciones en entidades.
- f) Reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante.

A cada una de estas reducciones me refiero a continuación:

a) Por parentesco

Este primer bloque de reducciones, contempladas en la LISD en el artículo 20.2.a), se basan en las relaciones de parentesco entre el causante y causahabiente, aplicándose en cada caso el porcentaje de reducción que corresponda. En este caso, dice el Texto Refundido de las Disposiciones Legales dictadas por la CAC en Materia

de Tributos Cedidos en su artículo 20, que la reducción estatal es sustituida por la reducción autonómica, que en este caso mejora a la del Estado.

PARENTESCO	ESTATAL	CANARIAS
GRUPO I	15.956,87 € + 3.990,72 x c/ año menor de 21 límite 47.858,59 €	100% hasta 138.650€
< 10 años.....		100% hasta 92.150 €
≥ 10 < 15 años.....		100% hasta 57.650 €
≥ 15 < 18 años.....		100% hasta 40.400 €
≥ 18 < 21 años.....		
GRUPO II		
Cónyuge	15.956,87 €	40.400 €
Descendientes	15.956,87 €	23.125 €
Ascendientes	15.956,87 €	18.500 €
GRUPO III	7.993,46 €	9.300 €
GRUPO IV	0€	0€

Los grupos mencionados en la tabla están formados por:

- Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años.
- Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años.
- Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.
- Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

Esta reducción, es compatible y acumulable a cualquier reducción.

b) Por discapacidad del causahabiente

Esta reducción también se regula en el artículo 20.2.a) de la LISD, y en el artículo 20-bis del Texto Refundido de las Disposiciones Legales dictadas por la CAC en Materia de Tributos Cedidos, sustituyendo también en este caso a la reducción del Estado. Dependerá del grado de discapacidad del causahabiente atribuido por la Seguridad Social .

DISCAPACIDAD	ESTATAL	CANARIAS 2004-2007	CANARIAS DESDE 2007
$\geq 33\% < 65\%$	47.858,59 €	72.000 €	72.000 €
$\geq 65\%$	150.253,03 €	225.000 €	400.000 €

Esta reducción es compatible y acumulable a todas las reducciones, salvo a la de edad.

c) Por seguros de vida:

Esta reducción, regulada en el artículo 20.2.b) y en el artículo 21 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales dictadas por la CAC en Materia de Tributos Cedidos, sustituyendo la reducción autonómica a la Estatal. Está relacionada con la naturaleza de los bienes y derechos. En los supuestos de beneficiarios de seguros de vida, estos tendrán un porcentaje de reducción en función al parentesco con el contratante fallecido.

SEGUROS DE VIDA	ESTATAL	CANARIAS DESDE JULIO 2012
Cónyuge, descendientes o ascendientes	100 % Límite 9.159,49 €	100% Límite 23.150 €

Esta reducción es compatible y acumulable a cualquier reducción.

d) Por adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional:

Regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD y en el artículo 22 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales dictadas por la CAC en Materia de Tributos

Cedidos, sustituyendo de nuevo en este caso, la reducción autonómica a la Estatal. Esta reducción tiene como finalidad incentivar la continuidad de la actividad empresarial, subordinándose dicha reducción a que la adquisición se mantenga durante 5 años en el caso específico de la CAC.

El artículo 20.2.c) de la LISD nos dice que sólo se podrá aplicar la reducción cuando le sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP).

Este artículo 4 de la LIP, ha sido modificado por el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, el cual dice que estarán exentos “Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta”.

Por lo tanto, esta reducción sólo podrá aplicarse cuando los bienes y derechos estén exentos según el artículo 4 de la LIP.

EMPRESA INDIVIDUAL Y NEGOCIO PROFESIONAL	ESTATAL	CANARIAS
Cónyuge, descendientes o adoptado	95%	99%
A falta de éstos: ascendientes y colaterales de 3er grado	95%	95%
Mantenimiento de los bienes por adquirente , salvo muerte	10 AÑOS	5 AÑOS
Límite: valor de empresa \leq 3.000.000 € y del negocio \leq 1.000.000 €	NO	SÍ
Otros requisitos regulados en la Ley 19/1991, del Impuesto de Patrimonio	SÍ	SÍ
Otros requisitos regulados en el TRC pero iguales a los de la Ley 19/1991		SÍ

Esta reducción es compatible y acumulable a todas las reducciones, salvo las que pudieran aplicarse por consideración al mismo bien.

e) Por la adquisición de participaciones en entidades

Regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD y en el artículo 22-bis del Texto Refundido de las Disposiciones Legales dictadas por la CAC en Materia de Tributos Cedidos, mejorando en este caso también a la Estatal, y sustituyéndola.

Se trata según el artículo 22-bis “En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido participaciones en entidades sin cotización en mercados organizados, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 99 por ciento del valor de las participaciones”.

Esta reducción solo será de aplicación a las participaciones que no coticen en mercados organizados. La reducción por participaciones es compatible y acumulable a todas las reducciones, salvo las que pudieran aplicarse por consideración al mismo bien.

f) Por la adquisición de la vivienda habitual del causante

Regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD y en el artículo 22-ter del Texto Refundido de las Disposiciones Legales dictadas por la CAC en Materia de Tributos Cedidos, que también sustituye a la del Estado.

Consiste en la reducción del valor que corresponda a la vivienda habitual del fallecido, en favor de su cónyuge, ascendientes, descendientes, o pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con él durante los dos años anteriores a su fallecimiento.

Ahora bien, el beneficio señalado requiere que se mantenga la adquisición durante los diez años siguientes a la muerte del causante, salvo que fallezca el adquirente dentro de este plazo, debiendo practicar liquidación complementaria si se incumple el plazo.

La diferencia con la reducción estatal radica no sólo en el porcentaje, que es mayor, sino en el límite.

- El límite estatal se aplica a cada heredero
- El límite autonómico es único para todos los herederos, debiendo prorratearse entre ellos.

VIVIENDA HABITUAL	ESTATAL	CANARIAS DESDE 1/7/12
-Descendientes < 18 años	95%	99% 200.000 €
-Cónyuge y resto descendientes -Colaterales > 65 años convivido	122.606,47€	99% 200.000 €
-Ascendientes		99% 200.000 €
-Mantenimiento por adquirente, salvo muerte	10 años	5 años

Esta reducción es compatible y acumulable a todas las reducciones, salvo las que pudieran aplicarse por consideración al mismo bien.

g) Por la adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural

Regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD y en el artículo 23 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales dictadas por la CAC en Materia de Tributos Cedidos, que también sustituye a la del Estado.

Se trata de una reducción condicionada al mantenimiento de los bienes adquiridos en el patrimonio del adquirente, cuando dichos bienes estén considerados como bienes históricos o culturales.

PATRIMONIO HISTÓRICO O CULTURAL	ESTATAL	CANARIAS
- Cónyuge y descendientes	95 %	97%
-Mantenimiento del bien por adquirente salvo muerte	10 años	5 años

Esta reducción es compatible y acumulable a todas las reducciones, salvo las que pudieran aplicarse por consideración al mismo bien.

g) Por sobreimposición decenal

Se regula en el artículo 20.3 de la LISD y en el artículo 24 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales dictadas por la CAC en Materia de Tributos Cedidos.

Se trata de una reducción para mitigar el efecto del gravamen del impuesto sobre herencias recibidas en un periodo de 10 años. Si un mismo bien en ese periodo de

tiempo de 10 años es objeto de más de una transmisión *mortis causa*, en la segunda y posteriores transmisiones se le practicará una reducción en la base imponible correspondiente al importe satisfecho en las transmisiones precedentes.

Las mejoras establecidas específicamente para la CAC son las siguientes:

- La reducción es mayor si los bienes han sido transmitidos en los últimos 5 años, concretamente podrá ir desde el 50% hasta el 10% de reducción de la base imponible.
- No sólo se aplica a los descendientes.
- Y otra salvedad no tan favorable como las anteriores, es el hecho de que la anterior o anteriores transmisiones hereditarias deban haber “tributado efectivamente”.

Esta reducción es compatible con todas las reducciones, existen algunas salvedades sobre las cuales no vamos a profundizar en este trabajo por su complejidad fiscal.

B. Reducciones propias del ámbito territorial de Canarias:

Nos encontramos con las siguientes:

- a) Por edad
- b) Por fincas rústicas que constituyan patrimonio natural

A estas dos reducciones me refiero a continuación:

a) Por edad

Es una reducción nueva aplicable únicamente para los hechos imposables devengados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 4/2012 de 25 de junio (en adelante Ley 4/2012) siendo el único requisito para poder disfrutarla y reducir la base imponible en 125.000 €, tener 75 o más años.

Esta reducción es compatible y acumulable a todas las reducciones, salvo a la de discapacidad.

b) Por fincas rústicas que constituyan patrimonio natural

Esta reducción está prevista para los cónyuges o descendientes que reciban fincas rústicas ubicadas en algunos de los espacios a que se refiere el artículo 48 del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y de Espacios Naturales de Canarias. Su importe es el resultado de aplicar sobre el valor del bien el 97 por 100, y su disfrute exige el mantenimiento del bien por el adquirente durante el plazo de 5 años con dos salvedades: que fallezca el adquirente o que se adquiera el bien por entidades públicas canarias.

Se trata de una reducción compatible y acumulable a las reducciones mejoradas y por edad, salvo el principio general que inspira la nueva regulación de la incompatibilidad entre las reducciones que pudieran aplicarse por consideración al mismo bien.

IX. La cuota

En este apartado abordaremos:

- A. La cuota íntegra
- B. La cuota tributaria
- C. Las deducciones de la cuota

A estas tres cuestiones me refiero a continuación:

A. LA CUOTA ÍNTEGRA

En primer lugar, la *cuota íntegra* del impuesto se obtiene aplicando a la base liquidable la escala que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma. Hay dos casos en los que no se aplica la escala de la Comunidad Autónoma, si no que por el contrario se aplica la tarifa contenida en el artículo 21 de la LISD:

- Cuando la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado su propia escala.
- Cuando no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa de una Comunidad Autónoma.

La tabla estatal regulada en el artículo 21 LISD es la siguiente:

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

En el caso de Canarias, según el Decreto Legislativo 1/2009, esta no tiene aprobada una escala propia para la Comunidad Autónoma, por lo tanto, será de aplicación la tarifa contenida en el artículo 21 LISD, señalada anteriormente en la tabla.

Entre la denominadas *Normas Especiales*, nos encontramos con las Reglas sobre “Acumulación de Donaciones” que se regulan en el artículo 30 de la LISD, su finalidad es la de evitar operaciones de disminución del impuesto. Estamos por ejemplo ante el caso de que el causante de la herencia done sus bienes antes de fallecer, para que el caudal relicto sea menor consiguiendo así una reducción de la base imponible. En estos casos, explica FRANCISCO ESCRIBANO⁵ “se acumularán a la base imponible de una transmisión *mortis causa*, las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables que se cause por el donante a favor del donatario siempre que el plazo que medie entre la sucesión y las diversas donaciones

⁵ ESCRIBANO, F.: (2011), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Madrid, España. Editorial Tecnos.

no exceda de cuatro años”. Por lo tanto, la base imponible experimentara un aumento en el importe de esos bienes donados.

B. CUOTA TRIBUTARIA

En segundo lugar, la *cuota tributaria*, es el resultado de aplicar a la cuota íntegra unos coeficientes multiplicadores en atención al patrimonio preexistente de los causahabientes y a la relación de parentesco de estos con el causante. Los coeficientes multiplicadores aumentaran la cuota en atención a los parámetros citados.

El cuadro de coeficientes, también podrá ser objeto de delegación normativa por las Comunidades Autónomas. En su defecto, será de aplicación el cuadro de coeficientes aprobado por la LISD en su artículo 22.2

Patrimonio preexistente – Millones de pesetas	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11 ...	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43...	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98...	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 4.020.770,98.	1,2000	1,9059	2,4000

Para el caso de Canarias, y en defecto de un propio cuadro de coeficientes, será de aplicación el cuadro de coeficientes anterior.

C. DEDUCCIONES DE LA CUOTA

Y por último, las *deducciones de la cuota*, reguladas en el artículo 23 LISD, y en el Decreto Legislativo 1/2009 en el capítulo II, sobre el ISD, en cuanto a deducciones nos encontramos con las mismas que establece la normativa del Estado:

- Evitación de la doble imposición internacional, para el caso de sujeción al impuesto por obligación personal de contribuir. Se da la posibilidad al contribuyente, de reducir la cuota tributaria, cuando el bien por el que se está tributando ya ha tributado en el extranjero por un impuesto similar.

Se tendrá por tanto, derecho a deducir el importe de menor valor entre:

1. El importe efectivo del impuesto que se satisfizo en el extranjero.
2. El importe que resulte de aplicar el tipo medio efectivo al valor de los bienes o derechos que radiquen o que se puedan ejercer fuera de España.

Hay que mencionar aquí, que la CAC tenía una bonificación en la cuota del 99,9% sin embargo y con la ultima modificación del Decreto Legislativo 1/2009 dicha bonificación se suprimió con efecto desde el 1 de Julio de 2012.

Es importante, en este punto del estudio del Impuesto destacar que el heredero o en su caso herederos tienen total libertad para poder renunciar a la herencia, es lo que se conoce como “repudiación o renuncia”. En estos casos, de que el llamado o llamados a la herencia decidan no aceptarla, no se considerarán sujetos pasivos del ISD, tal y como explica FRANCISCO ESCRIBANO⁶. Un aspecto destacable en este punto, es la necesidad de que la renuncia se formalice en escritura pública.

X. La gestión del impuesto

Las normas sobre la gestión serán competencia de la Comunidad Autónoma , conforme el art. 48 de la Ley 22/2009, con la excepción del establecimiento del régimen de autoliquidación obligatorio, que será establecido por el Estado.

Si no hubiese normativa autonómica aplicable, se aplicarán las normas estatales; estas serán en todo caso aplicables en el régimen de obligación real de contribuir.

Los sujetos pasivos o contribuyentes, los denominados causahabientes en el caso de la herencia, estarán obligados a presentar declaración tributaria o podrán optar por presentar una autoliquidación, debiéndose practicar las operaciones que sean necesarias para la determinación del importe de la deuda tributaria según el 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.

⁶ ESCRIBANO,F.:(2011), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Madrid, España. Editorial Tecnos.

En cuanto a la autoliquidación del impuesto, el legislador estatal lo ha establecido de manera obligatoria en las CCAA de Andalucía, Canarias, Castilla y León, Murcia, Galicia, Aragón y Cataluña. El carácter obligatorio de la autoliquidación en el resto de las CCAA será establecido por el Estado a medida que las comunidades autónomas vayan estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar dicha autoliquidación.

En Canarias, la autoliquidación se realiza a través de los Modelos 660 y 650.

- El modelo 660 sirve para declarar la relación de los bienes y los derechos del causante que constituyen el caudal hereditario que se debe repartir entre las personas interesadas en la sucesión. En este caso, se debe cumplimentar un modelo 660 por cada documento relativo a cada sucesión que se liquide, y teniendo en cuenta que cada causante origina una sucesión. En este modelo se deben indicar los datos del causante y de todas las personas interesadas en la sucesión, y describir con detalle cada uno de los bienes y derechos que se adquieren.

- El modelo 650 constituye la autoliquidación individual del Impuesto sobre Sucesiones, en la cual se identifica un solo contribuyente y se calcula la cuota que le corresponda de acuerdo con los bienes y derechos que adquiera. Se debe presentar tantos modelos 650 como personas interesadas concurren en una sucesión.

El plazo para la presentación de dicho Modelo, es de seis meses, contados desde el día de la muerte del causante, o de aquél en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente. A estos efectos, tanto para la presentación como para el pago de la autoliquidación hay que tener en cuenta que:

- El cómputo se realiza de fecha a fecha.
- Si el último día del plazo para su presentación fuera sábado, domingo o festivo, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

El lugar de ingreso o presentación del importe de la autoliquidación se ha de ingresar en el servicio de caja en las oficinas de la Administración Tributaria Canaria. Una vez realizado el ingreso, el impuesto ha de presentarse en las oficinas de la Administración Tributaria Canaria que corresponda al causahabiente, de conformidad con el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en sus artículos 63 y siguientes.

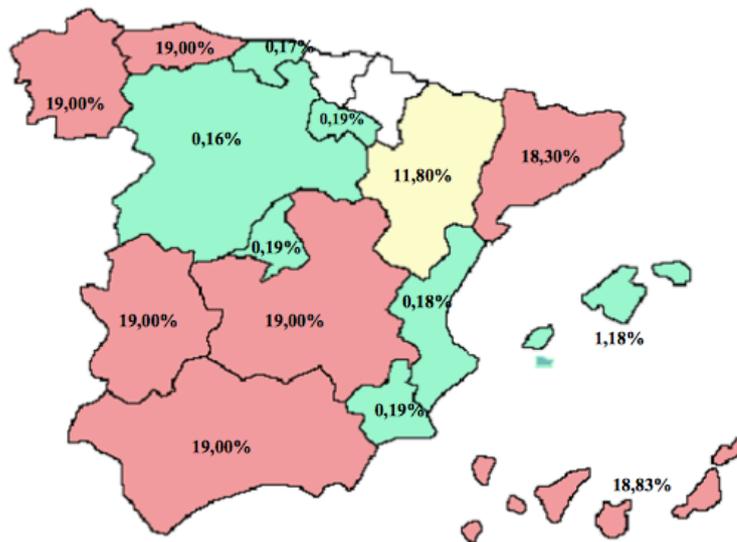
XI. El gravamen de las sucesiones en la CAC. Análisis comparativo con el de las restantes CCAA

Según explica SERRALLER⁷, “la brecha entre las comunidades autónomas crece, con grandes diferencias entre los gravámenes que imponen a sus contribuyentes en IRPF, Patrimonio, Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, mientras cada autonomía sigue legislando de forma profusa y caótica, en el año en que se van a tramitar la reforma fiscal y la de la financiación autonómica. Las mayores diferencias se observan entre Madrid, la que menos grava, y Cataluña, Andalucía y Asturias, las que más castigan al contribuyente”.

Si bien en lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la evolución es diferente en el periodo 2007-2010, según se trate de territorios que mantenían este tributo casi inexistente cuando la adquisición se producía por familiares cercanos, o aquellos que, durante ese periodo, pasaron de una tributación como la de la norma estatal a una tributación simbólica, o si nos fijamos en comunidades que han permanecido con una tributación casi inalterada entre 2007 y 2010.

⁷ SERRALLER, M. :“Donde se pagan más y menos impuestos, por comunidades autónomas”. Expansión.com [en línea]. 26 de febrero de 2014. [fecha de consulta: 23 Marzo 2015]. Disponible en: <<http://www.expansion.com/2014/02/26/economia/1393454641.html>>.

A continuación, podemos ver un mapa⁸ en el se observan los distintos tipos impositivos medios efectivos en el ISD. Según la Gráfica, podemos apreciar que los tipos impositivos más altos los encontramos en Galicia, Asturias, Cantabria, La Rioja, Aragón, Castilla y León, Extremadura, Castilla La Mancha, Andalucía, Murcia y Canarias. Y los tipos impositivos más bajos los encontramos en Valencia y Madrid.



9

En atención a esta aparente desigualdad en materia tributaria, vamos a hacer un estudio más exhaustivo de los principios del sistema tributario, y jurisprudencia del TC en esta materia.

Por un lado, dice la Constitución en su artículo 31 que “ Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

⁸ LÓPEZ,G y DURÁN-SINDREU,A: (2008). Mapas de tipos impositivos medios efectivos en el ISD [GRÁFICA], Obtenida el 4 de mayo de 2015 de: http://www.indret.com/pdf/520_es.pdf

⁹ Fuente: LÓPEZ,G y DURÁN-SINDREU,A.: (2008). Mapas de tipos impositivos medios efectivos en el ISD [GRÁFICA], Obtenida el 4 de mayo de 2015 de: http://www.indret.com/pdf/520_es.pdf

El principio de igualdad, se opone a la discriminación de situaciones que puedan considerarse iguales, sin embargo esto no impide que la Ley permita un trato desigual fundado en criterios objetivos y razonables.

Parece ser que estas diferencias tributarias en el ISD estuvieran atentando al principio de igualdad, ya que ante situaciones hereditarias iguales se dan reducciones mayores en atención únicamente al lugar de residencia. Según puntualiza ROVIRA FERRER¹⁰ esto también conlleva una clara vulneración del derecho a la libre elección de residencia que se establece en el artículo 9 de la CE e incluso al principio de libertad de circulación de capitales y personas de la UE, por la aparente discriminación en el trato a los no residentes, aplicándoseles un gravamen menos favorable.

El TC, frente a esta desigualdad, y en concreto en el caso de la discriminación soportada por un heredero que no pudo disfrutar de la bonificación del 99% en el ISD por no residir en la Comunidad Valenciana, se pronunció “aceptando el razonamiento y los argumentos expuestos por el Tribunal Supremo al plantear la cuestión de inconstitucionalidad y considera que en las normas autonómicas falta el fundamento justificativo que pueda legitimar la aplicación dispar de la bonificación entre hermanos, herederos de un mismo padre y, por tanto, de una misma herencia. Por ello concluye el Tribunal Constitucional que al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no solo se vulnera el principio de igualdad (artículo 14 CE), sino que, como con acierto señala la Fiscalía General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (artículo 31.1 CE)” explican PABLO CARDONA Y BENOÎT BARRIÈRE¹¹. El 18 de marzo de 2015 el Tribunal Constitucional ha dictado sentencia

¹⁰ ROVIRA FERRER, I.:” Análisis del hecho imponible de ISD: problemas derivados de su actual y próxima configuración” Crónica Tributaria 2014 num.153, p.261.

¹¹ CARDONA PABLO Y BARRIÈRE BENOÎT.:” *Inconstitucionalidad de la Ley Valenciana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*” *Diarioinformacion.com* [en línea]. 5 de Abril de 2015. [fecha de consulta: 6 de Julio 2015]. Disponible en: <http://www.diarioinformacion.com/opinion/2015/04/05/inconstitucionalidad-ley-valenciana-impuesto/1617542.html>

sobre este asunto, en la que estima la referida cuestión de inconstitucionalidad del artículo 12 de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, y, en consecuencia, declara la nulidad de los términos «que tengan su residencia en la Comunidad Valenciana». Dicha Ley ha sido eliminada por la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de la Organización de la Generalitat, que ha suprimido a partir del 1 de enero de 2015 el requisito de la residencia habitual en la Comunidad Valenciana para la aplicación de las reducciones y bonificaciones autonómicas por parentesco en las adquisiciones por herencia o donación.

XII. Los pronunciamientos del TJUE sobre la adecuación de la LIS a los principios del Derecho Comunitario

Son numerosos los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) y del Tribunal Supremo (en adelante, TS) en cuanto a la vulneración por un lado de los Principios Constitucionales, y por otro de principios del Derecho Comunitario por parte de la LISD y sus normas de desarrollo.

Como afirma *FRANCISCO ESCRIBANO LOPEZ*¹², España ha sido advertida en diversas ocasiones por la Comisión de la UE, por la existencia de diferencias de trato tributario entre residentes y no residentes, siendo contrarias estas diferencias a los principios de libertad de residencia o de establecimiento, que nos conduce a una clara vulneración del derecho a la libre elección de residencia reconocido en el artículo 19 de la CE además del principio de libertad de circulación de capitales y personas en el que se fundamenta la UE.

Como señala *ROVIRA FERRER*¹³, en referencia a estas diferencias de trato “los no residentes se ven impedidos de aplicar importantes beneficios fiscales que prevén

¹² ESCRIBANO LOPEZ, F. (2011), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Madrid, España. Editorial Tecnos.

¹³ ROVIRA FERRER, I.: “Análisis del hecho imponible de ISD: problemas derivados de su actual y próxima configuración” *Crónica Tributaria* 2014 num. 153, p. 171.

las normativas autonómicas para los residentes y, en consecuencia, acaban pagando cantidades mucho más elevadas”.

Como apunta *CALVO VÉRGEZ*¹⁴, La Comisión Europea, solicitó al Estado Español, mediante dictamen motivado, que modificase las disposiciones de la normativa estatal del ISD que imponen mayor presión fiscal a los no residentes, al estimar que dichas disposiciones son incompatibles con la libre circulación de los trabajadores y de capital, infringiendo lo establecido en los artículos 45 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE. La Comisión por tanto, solicitó la modificación de aquellas disposiciones fiscales en materia del ISD que imponen una mayor carga fiscal sobre los no residentes.

Haciendo referencia a este asunto, la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014,222) resolvió que la aplicación del ISD a los no residentes vulneraba las libertades comunitarias. Dicha distinción entre residentes y no residentes no se encontraba justificada, puesto que no existía ninguna diferencia entre la situación objetiva de uno y otro que pudiese sustentar una diferencia de trato, ya que para poder ser aceptada la diferencia de trato debe afectar a situaciones que no sean objetivamente comparables o estar justificadas por razones de interés general.

Según *SIMÓN ACOSTA*¹⁵, lo que viene a declarar el TJUE es la incompatibilidad de la libertad de movimiento de capitales con las diferencias existentes entre la tributación de residentes y no residentes en referencia al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, todo ello debido a la atribución de facultades normativas a las CCAA por parte del Estado. Hay que señalar, que el TJUE, no pone en tela de juicio el reparto de competencias entre el Estado y las CCAA en materia de fiscalidad, lo que declara ilícito es que no se apliquen a los “no residentes” los regímenes más favorables que se aplican a los residentes en virtud de la normativa autonómica.

Finalmente, se procede a la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que en su Disposición Final tercera modifica la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del

¹⁴ *CALVO VÉRGEZ, J.*: “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto” *Revista Quincenal Fiscal* num.5/2015.

¹⁵ *SIMÓN ACOSTA, E.*,” *Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario*” *Actualidad Jurídica Aranzadi* num.891/2014.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, “a resultas de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, que ha determinado que el Reino de España ha incumplido el ordenamiento comunitario al permitir que se establezcan 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 este”.

Señala la Disposición Adicional segunda de la LISD en su nueva reducción otorgada por la Ley 26/2014, según explica *CALVO VÉRGEZ*¹⁶ “que tratándose de una herencia, un legado o cualquier otro tipo sucesorio, si el causante fuese residente en un Estado miembro de la UE o del EEE (Espacio Económico Europeo) los contribuyentes podrán aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos situados en España. Si el causante hubiese sido residente en una determinada Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que lo sean en la UE o en el EEE, aplicarán la normativa propia aprobada por dicha comunidad Autónoma”.

¹⁶ CALVO VÉRGEZ, J.: “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto” Revista Quincenal Fiscal num.5/2015

Conclusiones:

El impuesto de sucesiones y donaciones, en el que solo se ha abarcado la parte de sucesiones, es un impuesto directo y subjetivo que grava las transmisiones “mortis causa”.

En su estudio podemos destacar principalmente las polémicas que se suscitan en la actualidad referidas a las desigualdades que provoca. Desigualdades que provienen de dos cauces distintos, por un lado las desigualdades que provoca dicho impuesto entre los mismos residentes en España, puesto que se trata de un impuesto cedido a las CCAA y por lo tanto estas tienen capacidad normativa para legislar sobre dicho impuesto. Y por otro lado las desigualdades que presenta el impuesto frente a los no residentes en España, siéndoles aplicables una tributación menos favorable.

Es evidente, que a nadie le gusta pagar impuestos, y mucho menos por lo que consideramos que ya es nuestro, y que por el simple hecho de su transmisión por ejemplo de padres a hijos, haya que pagar un porcentaje. Sin embargo, hay que enfocar esto desde una perspectiva distinta, y desde mi punto de vista, sobre dos puntos fundamentales. Por un lado, hay que tener en cuenta que vivimos en un estado de bienestar y que la base sobre la que se asienta este estado de bienestar es la contribución de todos a sostenerlo. Y por otro lado, que este impuesto tiene su razón de ser en el principio de redistribución de la riqueza, con el objetivo de reducir las desigualdades extremas existentes en el reparto de riqueza.

Bibliografía:

CALVO VÉRGEZ, J.: " *En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto*" Revista quincenal fiscal num.5/2015 parte estudio pag.1 a 8

CARDONA PABLO Y BARRIÈRE BENOÎT.: " *Inconstitucionalidad de la Ley Valenciana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*" Diarioinformacion.com [en línea]. 5 de Abril de 2015. [fecha de consulta: 6 de Julio 2015]. Disponible en: <http://www.diarioinformacion.com/opinion/2015/04/05/inconstitucionalidad-ley-valenciana-impuesto/1617542.html>

" *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)* ".: Monografías. Practicum Fiscal. BIB 2015\64_Editorial Aranzadi, SA,

ESCRIBANO, F.: (2011), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Madrid, España. Editorial Tecnos.

FALCÓN Y TELLA, R.: " *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente*" Revista Quincena Fiscal num.18/2014. Editorial Aranzadi, SA.

GARCÍA DE PABLOS, J.: " *La urgente reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España a la luz del derecho comunitario*" Revista Quincena Fiscal num.18/2014

GASPAR DE LA PEÑA, FALCÓN, R. Y MARTINEZ LAGO, M.A.: (2009) " *Sistema Fiscal Español. Impuestos estatales, autonómicos y locales*". Madrid, España. Editorial Iustel.

LÓPEZ, G. y DURÁN-SINDREU, A.: (2008). Mapas de tipos impositivos medios efectivos en el ISD [GRÁFICA], Obtenida el 4 de mayo de 2015 de: http://www.indret.com/pdf/520_es.pdf

LÓPEZ, G. y DURÁN-SINDREU, A.: " *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso Español*", Revista para el análisis financiero. Indret 1/2008

LOPÉZ ESPADAFOR, C.M.: " *Reflexiones sobre no confiscatoriedad e impuesto sobre sucesiones y donaciones*" Revista Quincena Fiscal num.4/2012, p.2

LÓPEZ FAJARDO, M.: " *Análisis de las novedades relativas a los tributos cedidos contenidas en la ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales*" Revista Hacienda Canaria num.37/2012, págs. 48-70.

LÓPEZ FAJARDO, M.: "Análisis de las medidas normativas adoptadas por la CAC en el impuesto sobre sucesiones y donaciones" Revista Hacienda Canaria num.22/2008 págs. 55 a 77

PÉREZ ROYO, F.: (2014), *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Navarra, España. Editorial Aranzadi, SA.

SÁNCHEZ MANZANO, J.D.: "Comentarios acerca de la amplitud del hecho imponible del Impuesto sobre sucesiones y donaciones (modalidad donaciones) y su potencial repercusión en hipótesis ordinarias en la práctica del tráfico jurídico". Revista Quincena Fiscal num.21/2012. Editorial Aranzadi, SA.

SERRALLER, M., "Donde se pagan más y menos impuestos, por comunidades autónomas", *Expansión*. [en línea]. 26 de febrero de 2014. [fecha de consulta: 23 Marzo 2015]. Disponible en: <<http://www.expansion.com/2014/02/26/economia/1393454641.html>>.

SIMÓN ACOSTA, E.: "Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario" *Actualidad Jurídica Aranzadi* num.891/2014.

ROVIRA FERRER, I.: "Análisis del hecho imponible de ISD: problemas derivados de su actual y próxima configuración" *Crónica Tributaria* 2014 num.153, p.261