 

**COMPETENCIA FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN ESPAÑA: ANÁLISIS COMPARATIVO Y PROBLEMÁTICA PLANTEADA**

**TRABAJO FIN DE MÁSTER**

**MÁSTER UNIVERSITARIO EN ADMINISTRACIÓN**

**Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

**OCTUBRE 2017**

**AUTORA: MARÍA CRISTINA MARÍN DATORRE**

**DIRECTORA: MARÍA DEL CARMEN PASTOR DEL PINO**

**1. INTRODUCCIÓN**………………………………………………………………p. 5

**2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LA UNIÓN EUROPEA**….p. 7

2.1. La regulación fiscal en el ámbito de la Unión Europea: armonización versus coordinación…………………………………………………………….p. 7

2.2. El Impuesto sobre Sucesiones como impuesto no armonizado……p. 17

2.3. El Impuesto sobre Sucesiones en los Estados miembros…………..p. 25

2.3.1. Análisis sobre tres elementos comparativos: criterio de sujeción, tipo de gravamen y beneficios fiscales………………………………...p. 25

2.3.2. Problemas derivados de las diferentes regulaciones estatales……………………………………………………………………p. 38

**3. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ESPAÑA**..........................p. 41

3.1. Potestad financiera de las Comunidades Autónomas…………...…p. 41

3.2. El Impuesto sobre Sucesiones como impuesto cedido………………p. 49

3.2.1. Cuestiones generales……………………………………………..p. 49

3.2.2. Comparativa reguladora entre Comunidades Autónomas....p. 55

A - Reducciones…………………………………………..............p. 56

a.1. Por razón del vínculo familiar o circunstancias personales……………………………………………….........p. 57

a.2. Por razón de la naturaleza de lo adquirido………....p. 64

B - Escalas de gravamen………………………………………...p. 72

C - Cuotas: incrementada y líquida........................................p. 73

3.2.3. Problemas derivados de las regulaciones del impuesto.........p. 78

A - Problemas internos: Vulneración del principio de igualdad...................................................................................p. 78

B - Problemas comunitarios: Vulneración de los principios de libre circulación y no discriminación......................................p. 83

3.3. Situación actual y propuesta de reforma.........................................p. 94

**4. CONCLUSIONES**............................................................................….....p. 98

**5. BIBLIOGRAFÍA**.....................................................................................p. 102

**6. ANEXO NORMATIVO Y DE JURISPRUDENCIA**..............................p. 109

**ABREVIATURAS**

Acuerdo EEEAcuerdo del Espacio Económico Europeo

art. Artículo

CCAA Comunidades Autónomas

CE Constitución Española

CEE Comunidad Económica Europea

COM Comunicación

EM Estados miembros

ICEX Instituto Español de Comercio Exterior

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ISUC Impuesto sobre Sucesiones

IVA Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT Ley General Tributaria

LISD Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LOFCA Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

RISD Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

STC Sentencia del Tribunal Constitucional

STJCE Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

STJUE Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TC Tribunal Constitucional

TFUE Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJCE Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

TJUE Tribunal de Justicia de la Unión Europea

UE Unión Europea

**1. INTRODUCCIÓN**

El trabajo realizado tiene por título “Competencia fiscal del Impuesto sobre Sucesiones en la Unión Europea y en España: análisis comparativo y problemática planteada”. Su objetivo principal es investigar sobre la problemática que plantea la competencia fiscal en materia sucesoria, tanto en el ámbito interno de nuestro territorio nacional como en el ámbito de la Unión Europea (UE, en adelante). El término competencia fiscal lo empleamos en nuestro trabajo en un doble sentido: como término de delimitación del órgano con potestad o competencia para regular el impuesto; y además, y como consecuencia de ello, como posible efecto pernicioso de esta potestad reguladora.

Para desarrollar el trabajo nos hemos basado en el análisis de artículos doctrinales y en la revisión de la jurisprudencia actual, tanto dentro de nuestro territorio nacional como en el ámbito de la UE. Hemos efectuado, así mismo, la revisión de la normativa estatal del impuesto, así como de las diferentes normativas autonómicas.

Para conocer de manera más profunda la tributación del impuesto en nuestro territorio nacional y en cada una de las Comunidades Autónomas (CCAA), así como en el ámbito de la UE, hemos llevado a cabo un estudio comparativo del impuesto entre los Estados Miembros (EM, en adelante) de la UE, y otro entre CCAA, teniendo en cuenta los problemas derivados del mismo, junto con otros aspectos importantes que se desarrollarán a lo largo del trabajo. En resumen, la finalidad de este estudio es comprender mejor el impuesto y observar las diferencias existentes entre las distintas CCAA de nuestro territorio nacional y entre los Estados de la UE con respecto a la competencia fiscal en materia sucesoria.

Con el propósito de abordar los objetivos de nuestro trabajo hemos estructurado el contenido del mismo en seis apartados. El primero de modo introductorio para explicar brevemente el desarrollo de este trabajo. El segundo se basa en el análisis de la regulación fiscal en el ámbito de la UE, el análisis de forma breve e individual del impuesto en cada uno de los EM, así como las consecuencias de las diferentes regulaciones del mismo. El tercero analiza al impuesto como cedido a las CCAA, el desarrollo normativo en cada caso, los problemas derivados del mismo, y las actuaciones llevadas a cabo por la Comisión Europea para limitar las distorsiones provocadas en materia de sucesiones en nuestro país, así como la situación actual del impuesto y las propuestas de reforma que finalmente se han planteado al respecto. Los tres apartados finales, recogen las conclusiones del trabajo, la correspondiente bibliografía empleada, así como un anexo de normativa y jurisprudencia, como fuentes empleadas en el mismo.

**2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LA UNIÓN EUROPEA**

**2.1. La regulación fiscal en el ámbito de la Unión Europea: armonización versus coordinación.**

Desde hace años la UE ha deseado alcanzar un proceso de integración económica entre los distintos EM, que consiste en que las economías nacionales queden integradas y que los Estados puedan beneficiarse de la eliminación progresiva de barreras al comercio. En su momento, el Acta Única Europea tuvo como objetivo el de reactivar el proceso de construcción europea con el fin de completar la realización del mercado interior, definido éste como “un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado”[[1]](#footnote-1).

El deseable proceso de integración económica de la UE se basa en una creciente interrelación y cooperación entre las economías nacionales que ha de llegar a una unión fiscal, debiendo superar la gran diversidad de normas que dificultan la integración real y la consecución de un mercado único. Este proceso debe ir acompañado de unas normas sobre armonización y coordinación fiscal entre los Estados involucrados, para contribuir al buen funcionamiento del mercado interior y la unión económica y monetaria[[2]](#footnote-2).

Para ello, la UE basa su política fiscal especialmente en conseguir que no se obstaculice la adecuada actividad del mercado interior. La estrategia de la política fiscal de la UE se desarrolla principalmente en la Comunicación de la Comisión Europea “Política fiscal en la Unión Europea – Prioridades para los próximos años” [COM (2001) 260 final]. La política fiscal se ha centrado así sobre varios ejes: la supresión de obstáculos fiscales en la actividad económica transfronteriza; la lucha contra la competencia fiscal perjudicial y la evasión y la elusión de impuestos; y, el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude. La política fiscal de la UE debe centrarse de este modo en los intereses de los obligados tributarios relacionados con la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, debiendo tratar de eliminar aquellos obstáculos fiscales que dificulten el ejercicio de estas libertades. Por esta razón, los sistemas tributarios de los EM deben ser transparentes y accesibles a los contribuyentes, así como contribuir a un buen funcionamiento del mercado interior sobre la base de dichas libertades.

Al mismo tiempo, la política fiscal debe evitar las distorsiones fiscales que se derivan de los diferentes regímenes tributarios de los EM, y además, se centra en mejorar los mecanismos de cooperación y coordinación, y la mayor transparencia entre los EM en materia tributaria, para alcanzar una mayor igualdad entre todos los territorios[[3]](#footnote-3).

Y es que en el ámbito de la política fiscal, se ha generado una importante competencia fiscal entre EM debido a que las medidas fiscales adoptadas en cada Estado han afectado al resto. La competencia fiscal presenta un lado positivo y otro negativo. En primer lugar, se entiende como competencia fiscal lícita “aquél proceso de eliminación de ineficiencias y aumento de la neutralidad en los sistemas fiscales, efectuados con el fin de evitar que la fiscalidad sea un obstáculo en el desarrollo de actividades económicas”. Junto a ella, la competencia fiscal perjudicial se producirá “cuando, con el fin de atraer capitales o bases imponibles, se utiliza el elemento fiscal como ventaja comparativa, ofreciendo tasas de gravamen reducidas y opacidad informativa”. Esta última conlleva la concesión en los sistemas nacionales de ventajas fiscales descomunales o injustificadas[[4]](#footnote-4).

Este hecho se ha dado frecuentemente en los últimos años, aprovechándose de la oportunidad de un aumento del número de ciudadanos de la UE que se han ido desplazando de un Estado a otro dentro de este territorio, por varias razones, y que han ido adquiriendo bienes e invirtiendo en activos en Estados distintos de su país de origen para obtener una menor carga fiscal. Se considera, no obstante, que aquellas medidas que puedan disuadir a los ciudadanos de realizar o mantener inversiones en otro Estado miembro, constituye una restricción a la libre circulación de capitales. La distorsión provocada por los sistemas fiscales, que afecta a la movilidad de los bienes, personas, servicios, y capitales, provoca un desplazamiento de los mismos desde los EM con mayor presión fiscal a los territorios con menor carga fiscal, lo que ha obligado a desarrollar concretos instrumentos para reducir o atenuar este problema. Tales instrumentos son la armonización y la coordinación fiscal de los sistemas tributarios de los EM[[5]](#footnote-5).

La armonización fiscal se define como “el proceso de acercamiento de los sistemas fiscales nacionales, necesario para corregir las distorsiones de naturaleza tributaria, que impiden la consecución de los objetivos de la Unión Europea y, en particular, que dificultan la realización del mercado interior común”[[6]](#footnote-6). O dicho de otro modo, la citada armonización “se orientaría hacia la consecución de un proceso de ajuste de los distintos sistemas tributarios con vistas a adaptarlos a los objetivos comunes del Mercado único, lo que conllevaría actuar sobre las causas de distorsión fiscal, imponiendo la consiguiente cesión de soberanía de los Estados miembros”[[7]](#footnote-7).

La armonización fiscal es susceptible de adoptar dos enfoques: el de igualación y el de aproximación. La insuficiencia de autoridad supranacional en la UE con competencias en política fiscal perjudica el enfoque de igualación, que conllevaría la renuncia de los EM a su soberanía fiscal. Por este motivo, se ha manifestado que el proceso de armonización en el ámbito europeo es sólo posible desde un enfoque de aproximación, con el objetivo de que se realice el acercamiento progresivo de los regímenes tributarios de los EM para corregir únicamente las distorsiones fiscales que puedan producirse y que impidan o dificulten la realización de un mercado común y, a la vez, asegure los márgenes de autonomía relacionados a las políticas fiscales de los EM[[8]](#footnote-8).

Pues bien, dentro de los regímenes fiscales nacionales el proceso de armonización fiscal ha seguido una evolución desigual, avanzando considerablemente en lo que a los impuestos indirectos se refiere, y muy poco en lo concerniente a los impuestos directos. Esto es debido a que uno de los objetivos que pretendía la, entonces, Comunidad Económica Europea (CEE), fue crear un Mercado Común pasando posteriormente a formar el llamado Mercado Interior Único. No obstante, durante el proceso de logro de este objetivo, los impuestos indirectos que se exigían en aquellos momentos en los EM complicaban su alcance, por lo que las autoridades comunitarias adoptaron nuevas medidas en el ámbito fiscal, siendo la armonización fiscal la medida más acorde para ello. En este sentido, la armonización no ha sido considerada como un objetivo final a alcanzar, sino como un mecanismo que posibilitaba el alcance de los objetivos económicos perseguidos por las autoridades europeas[[9]](#footnote-9).

Por su parte, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, en adelante) sólo regula la armonización fiscal para los impuestos indirectos, estableciendo en el artículo 113 que el Consejo adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. Así, el art. 115 incluye una aproximación de las normas de los EM que puedan afectar a esta garantía[[10]](#footnote-10).

Para conseguir los objetivos planteados en la imposición indirecta parecía resultar, en definitiva, más aconsejable la adopción de medidas de armonización fiscal. En este sentido, la imposición indirecta es así la base de actuación de la armonización fiscal en la UE, aunque en algunos EM se ha admitido el hecho de que puedan establecerse determinados impuestos indirectos que no están armonizados en el ámbito europeo. Al respecto, el impuesto central objeto de la armonización fiscal ha sido el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), siendo menor el grado de armonización en los impuestos especiales[[11]](#footnote-11).

Como hemos dicho anteriormente, la armonización fiscal no ha resultado ser un instrumento eficaz para la imposición directa, limitándose a algunas Directivas reguladoras de las relaciones entre matrices y filiales, fusiones transfronterizas, pago de intereses y cánones entre las empresas de un grupo, así como de la fiscalidad de los productos del ahorro generadores de intereses, sin obviar la colaboración administrativa en términos de asistencia recaudatoria e intercambio de información[[12]](#footnote-12).

POZA CID y SANTAELLA VALLEJO consideran que la armonización fiscal es mucho más limitada en el ámbito de la fiscalidad directa que en la indirecta, por varias razones. Así, vendría limitada por lo regulado en el art. 115 del TFUE, que considera que la actuación comunitaria intervendrá solo cuando la fiscalidad incida directamente en el funcionamiento del mercado interior. Otras limitaciones derivarían de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad. Respecto al primero, dado que la fiscalidad directa es una competencia compartida con los EM, sólo en el caso de que éstos no puedan hacer frente a los objetivos establecidos en la imposición directa, debería y podría entonces intervenir la UE, es decir, este principio pretende determinar si son los EM los que deben actuar o, en cambio, debe ser la UE por ser la más pertinente para ello. Respecto al segundo, ninguna de las medidas adoptadas puede extralimitarse de lo necesario para alcanzar los objetivos previstos por el Tratado. En otras palabras, el contenido y el modo de la acción deben guardar proporción con la finalidad que se persigue[[13]](#footnote-13).

Por lo expuesto, en el ámbito de los impuestos directos se ha optado por el segundo de los instrumentos de contención y control de la competencia perjudicial: la coordinación fiscal. La coordinación fiscal consiste en “adoptar medidas tendentes a eliminar las consecuencias de tales distorsiones sobre las condiciones de competencia, pero sin afectar a las causas, esto es, respetando la diversidad de sistemas fiscales, de modo que cada Estado miembro conserve su soberanía fiscal”. Así, el interés de la UE por la coordinación fiscal en materia de imposición directa como posible solución a los problemas competenciales ha sido cada vez mayor debido a las dificultades que la armonización tenía en este ámbito[[14]](#footnote-14).

A estos efectos, los EM desarrollan su potestad tributaria aplicando cada uno su propia normativa, ajustada a las consideraciones de su ámbito nacional. Pero cuando traspasan esta aplicación al ámbito transfronterizo, es cuando se producen distorsiones entre los sistemas fiscales nacionales, optándose por la coordinación entre ellos que puede alcanzarse a través del establecimiento de convenios entre Estados. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ratifica que la imposición directa es competencia de los EM limitando su poder con el respeto al Derecho de la UE[[15]](#footnote-15).

La Comisión Europea en la Comunicación “La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior” [COM (2006) 823 final], establece que la coordinación parte de los sistemas nacionales para hacerlos compatibles entre sí, y con el Tratado. El objetivo fundamental es conseguir que dichos sistemas puedan actuar de manera conjunta sin discrepancias, y no sustituirlos por un régimen comunitario uniforme. Esta Comunicación pretende coordinar y mejorar el funcionamiento de los sistemas nacionales de imposición directa en la UE, asegurar que los regímenes fiscales nacionales respeten el Derecho comunitario, eliminar el fraude fiscal que trata de eludir la imposición tributaria, y garantizar la reducción de los costes que puedan derivarse de la obligación de tributar por varios sistemas fiscales.

El proceso de coordinación de la fiscalidad directa se ha desarrollado como consecuencia de varias sentencias del antiguo Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), que establecían que las normativas de los EM no respetaban las exigencias del Tratado en determinados ámbitos. Al respecto, la citada Comisión consideró el hecho de que la coordinación podía ser un mecanismo eficaz, aprobándose varias Comunicaciones reguladoras de este instrumento[[16]](#footnote-16).

La primera actuación de coordinación que se desarrolló fue en el ámbito de la fiscalidad de salida. La Comunicación de la Comisión Europea “Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros” [COM (2006) 825 final], establece propuestas de coordinación de las normas de los EM en materia de imposición de salida, para eliminar la discriminación o la doble imposición, y para que los sistemas fiscales nacionales puedan operar conjuntamente sin fricciones. La citada actuación tuvo su origen en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE, en adelante) de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02 y la STJCE de 7 de septiembre de 2006, asunto C-470/04, en donde el Tribunal considera que los EM que permiten gravar rentas por el sólo hecho de que el contribuyente se desplace a otro Estado miembro, que de otra manera no tributarían, se oponen a la libertad de establecimiento prevista en el art. 49 del TFUE.

Con posterioridad, la Comunicación de la Comisión Europea “Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo” [COM (2006) 824 final], se refirió a la coordinación de los sistemas fiscales de los EM en materia de compensación transfronteriza de las pérdidas sufridas por las empresas. La sentencia referente en esta materia es la STJCE de 13 de diciembre de 2005, asunto C-446/03.

En último lugar, la Comunicación de la Comisión Europea “Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países” [COM (2007) 785 final] considera la coordinación de la aplicación de las medidas contra las prácticas abusivas de la actividad transfronteriza en el interior de la UE y dirigidas a terceros países, a fin de proteger las bases imponibles de los EM. La actividad de coordinación en esta materia tiene su origen en la STJCE de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04, sobre transparencia fiscal internacional, y en varias sentencias sobre subcapitalización como la STJCE 13 de marzo de 2007, asunto C-524/04; la STJCE de 17 de enero de 2008, asunto C-105/07; y la STJCE de 21 de enero de 2010, asunto C-311/08.

En definitiva, el problema competencial se origina en que muchos de los sistemas fiscales nacionales actuales se encontraban obsoletos, puesto que fueron diseñados cuando los países permanecían indiferentes a lo que sucedía en otros lugares. A raíz de la creación de la UE, se crearon normas comunes para todos los EM, con el control del TJUE. La idea de crear un mercado único que debían de respetar estos Estados y cooperar en el buen funcionamiento del mismo, trajo la necesidad de adoptar medidas que ayudaran a alcanzar este objetivo, como la armonización y la coordinación fiscal. No obstante, el desarrollo de estas medidas se ha visto ralentizado, debido a la resistencia de los Estados a llegar a acuerdos para transferir parte de su soberanía en el establecimiento y regulación de sus impuestos, cuyos ingresos se utilizaban para alcanzar sus objetivos económicos.

El Parlamento Europeo adoptó el 30 de abril de 2013 el Informe anual sobre la fiscalidad, que manifiesta las siguientes consideraciones generales: el intercambio automático de información, una necesaria acción coordinada en la UE, mantener una competencia transparente en materia fiscal entre los EM, un mayor grado de armonización de las políticas fiscales, y abordar las barreras fiscales que dificultan la actividad transfronteriza. Todas estas actuaciones tratan de lograr el correcto funcionamiento del mercado interior con una legislación eficaz en materia de política fiscal, y fomentando operaciones transfronterizas económicamente beneficiosas. En este sentido, se publicó el Reglamento (UE) nº 1286/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2013, por el que se establece para el período 2014-2020 un programa de acción para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales de la UE, y cuyo fin es mejorar el funcionamiento de los mismos en el mercado interior y apoyar la cooperación en la materia.

En conclusión, los EM están centrados en que sus regímenes fiscales se adecúen a lo establecido por la normativa comunitaria, entre otras cosas para evitar obtener sentencias desfavorables por el TJUE que supongan un elevado desembolso en sus arcas públicas en forma de devoluciones de ingresos a los obligados tributarios afectados. Se trata por ello de alcanzar el mayor entendimiento posible de los EM con la Comisión Europea, para encontrar soluciones a problemas particulares derivados de normativas fiscales nacionales de los EM, tales como la discriminación y la vulneración de la libertad de circulación. La armonización y la coordinación fiscal seguirán siendo asunto de interés en la UE, como instrumentos para alcanzar el objetivo del mercado interior. No obstante, se están introduciendo nuevos instrumentos de política fiscal como la creación de un foro permanente de EM para intercambiar información, principalmente, sobre los impuestos directos, así como garantizar que los sistemas fiscales nacionales sean compatibles y coherentes con los objetivos de la UE[[17]](#footnote-17). En este sentido, destaca, por ejemplo, el Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos(OCDE) que tiene como objetivo promover la cooperación internacional en materia tributaria mediante el intercambio de información, y mediante el que todos los EM y jurisdicciones deberán establecer un marco adecuado para alcanzar este objetivo.

## 2.2. El Impuesto sobre Sucesiones como impuesto no armonizado

Como ya hemos referido, en el ámbito fiscal comunitario, el objetivo general consiste en que los EM deben actuar respetando los principios y libertades fundamentales recogidos por el TFUE, con el fin de evitar o atenuar distorsiones fiscales entre los sistemas nacionales, que puedan traducirse en discriminaciones y dobles imposiciones fiscales que perjudiquen el funcionamiento normal del mercado interior. Y que este fin perseguido puede alcanzarse, tal y como hemos visto, a través de los instrumentos de la armonización y de la coordinación fiscal.

En este sentido, establecer un espacio sin fronteras significa que las libertades fundamentales se pueden ejercitar sin ningún tipo de límites y obstáculos y en condiciones de plena igualdad dentro del territorio de la UE. Para ello, los EM tienen la obligación de eliminar los problemas de no discriminación y de doble imposición entre los ciudadanos comunitarios, con independencia de donde procedan, para garantizar las libertades de circulación[[18]](#footnote-18).

Esto es lo que ocurre en el ámbito de las sucesiones, en donde surge la necesidad de solventar problemas derivados de la ausencia de armonización europea. La inexistencia de armonización en el marco sucesorio puede producir, y produce, como veremos, una competencia desleal entre los Estados. No obstante, la Comisión Europea considera que los EM pueden resolver esta problemática a través de la coordinación de las normativas fiscales nacionales, sin que sea necesario recurrir a la armonización de sus legislaciones sucesorias.

Los problemas competenciales pueden conllevar que los ciudadanos de la UE no se puedan beneficiar plenamente del derecho a operar y circular libremente a través de las fronteras de la UE. Las sucesiones constituyen movimientos de capitales, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro. El art. 63 del TFUE prohíbe todas las restricciones a dichos movimientos entre EM y entre EM y terceros países, sin perjuicio del derecho de los Estados a aplicar sus normativas nacionales, así como adoptar las medidas que crean necesarias para evitar infracciones en sus propias normativas fiscales, como se establece en el art. 65 del TFUE. Los sistemas fiscales de los Estados deben respetar, en definitiva, las libertades fundamentales establecidas en el Tratado.

El objetivo de la Comisión Europea es facilitar que los ciudadanos ejerzan su derecho a operar y circular libremente en el mercado interior y que no renuncien ante las dificultades del impuesto. Para ello se debería fomentar la eliminación de la discriminación en el ámbito de la tributación de las sucesiones, y reducir la doble imposición de éstas en la UE. En este sentido, debido a la ausencia de tratados internacionales y la casi inexistencia de convenios bilaterales entre los Estados, la Comisión Europea tuvo que adoptar tres mecanismos con el fin de solucionar el trato discriminatorio y la doble imposición internacional dados en este ámbito, como consecuencia del aumento de la circulación de mercancías, personas, servicios y capitales dentro de la UE. Estos mecanismos se refieren a la Comunicación de la Comisión Europea denominada “Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE” [COM (2011) 864 final], el Documento de Trabajo denominado “Regímenes del impuesto sobre sucesiones no discriminatorios” [SEC (2011) 1488 final], y la Recomendación relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (2011/856/UE)[[19]](#footnote-19).

Dentro de la Comunicación, se hace referencia a otra Comunicación de la Comisión Europea de 20 de diciembre de 2010 denominada, “Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE” [**COM (2010) 769 final]**, que examina los problemas fiscales que surgen de una actividad transfronteriza en la UE que tienen que hacer frente los ciudadanos, planteando soluciones a los mismos. Así se indica que los problemas que derivan de las herencias recibidas en otro país son, principalmente, la discriminación y la doble imposición fiscal.

Con respecto al problema de la discriminación fiscal, la Comunicación y el Documento de Trabajo examinan su problemática en materia sucesoria. La primera establece que los EM pueden discriminar las herencias transfronterizas aplicando un tipo impositivo más elevado cuando los bienes, el causante y/o sus herederos están establecidos en otros países, que el que aplicarían en situaciones de ámbito nacional. El segundo considera que los ciudadanos de la UE pueden verse discriminados en la aplicación de su derecho de libre circulación en el ámbito de las sucesiones transfronterizas de la UE. La discriminación fiscal se origina al no existir una legislación común de la UE en materia de tributación de las herencias, por lo que los EM tienen libertad en aplicar sus normativas en este ámbito, y siempre y cuando la discriminación esté basada en la residencia o la nacionalidad, suponiendo restricciones injustificadas al ejercicio de las libertades garantizadas por el TFUE[[20]](#footnote-20).

El referido Tratado recoge la discriminación por razón de la nacionalidad, y no establece expresamente la discriminación por razón de la residencia. Así, el art. 18 del TFUE considera que la primera se prohíbe en el ámbito de aplicación de los Tratados. Esta discriminación está relacionada con los derechos de ciudadanía recogidos en el art. 21 del TFUE. Este artículo establece que los ciudadanos de la UE tienen el derecho de circular y residir libremente en el territorio de los EM, entre otros. Los derechos de ciudadanía se fundamentan en que un nacional de un Estado no puede ser objeto de discriminaciones cuando ejerza sus derechos en cualquier Estado miembro. De esta manera, los EM deben respetar el Derecho de la Unión y las disposiciones del Tratado por las que se considera reconocido el derecho de la libertad de circular y residir a los ciudadanos de la UE en el territorio de los EM, y en los que se exige el mismo trato jurídico en todos los EM, tanto al ciudadano de la UE como el que se otorga a los nacionales que se encuentren en la misma circunstancia. De acuerdo con ello, se tendrá que considerar incompatible con el art. 21.1 del TFUE aquélla normativa nacional que no sea favorable a determinados ciudadanos por el hecho de haber ejercitado su derecho de libertad de circular y residir en un Estado miembro distinto al de su nacionalidad[[21]](#footnote-21).

Por su parte, el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de 22 de julio de 2010 hace referencia a la no discriminación a nivel internacional en el art. 24.1, estableciendo que los nacionales de un Estado no serán sometidos en otro Estado a ningún impuesto que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén sometidos los nacionales de este último Estado que estén en las mismas situaciones, en particular con respecto a la residencia. De este modo, se intenta evitar que se adopten medidas de protección fiscal que puedan perjudicar a los nacionales de otros Estados, mediante el establecimiento de una carga fiscal más gravosa, y beneficiar a los nacionales que estén en la misma situación[[22]](#footnote-22).

RODRÍGUEZ ONDARZA señala que la interpretación respecto a que los nacionales de un Estado no serán sometidos en otro Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos, consiste en que la imposición aplicada a residentes nacionales y no nacionales que se encuentren en las mismas condiciones debe ser idéntica, que los sistemas que determinen la base imponible y la liquidación sean similares y sus tipos impositivos iguales y, además, que no se impongan obligaciones formales más gravosas a los residentes no nacionales que a los nacionales. La expresión “se encuentren en las mismas condiciones” debe interpretarse con relación a contribuyentes, tanto personas físicas como personas jurídicas, que estén en unas circunstancias de hecho y de derecho similares con respecto a la aplicación de la normativa fiscal de carácter general.

Sigue indicando el referido autor que en el citado Modelo, la expresión “con respecto a la residencia” es simplemente aclaratoria, ya que un contribuyente residente y otro no residente se puede decir que no se encuentran en las mismas condiciones. Por tanto, si existe reciprocidad, los nacionales de un Estado no pueden recibir un trato menos favorable en otro Estado que aquél que reciban los nacionales de este último Estado, siempre y cuando se encuentren “en las mismas condiciones”. Es decir, aquellos contribuyentes que se encuentren en similares situaciones de hecho y de derecho, en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación tributaria de carácter general[[23]](#footnote-23).

El TJUE amplió el principio de discriminación a la residencia, al establecer que los EM debían suprimir progresivamente, en la medida necesaria para el buen funcionamiento del mercado interior, las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o residencia. De este modo, considera que una diferencia de trato basada en este último concepto también se considera discriminación. Y así, la discriminación del no residente puede derivarse no sólo por razón de nacionalidad, sino también por diferencias fundadas en la residencia[[24]](#footnote-24).

El principio de no discriminación es, en definitiva, un elemento esencial de las libertades fundamentales del Tratado. De acuerdo con ello, la Comisión ha incoado procedimientos de infracción contra varios EM por ciertos aspectos de sus legislaciones, elevando los asuntos al TJUE. Según jurisprudencia reiterada, la discriminación puede derivarse de trato distinto de situaciones comparables o del trato idéntico de situaciones diferentes. Para que un régimen nacional que establezca una diferencia de trato sea compatible con las libertades establecidas en el Tratado, debe tratarse de situaciones que no sean comparables, o debe estar justificado objetivamente por una razón imperiosa de interés general. Ese régimen nacional no podrá en ningún caso, además, ser más restrictivo de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, es decir, deberá ser proporcionado[[25]](#footnote-25). El Tribunal pretende asentar, en definitiva, el criterio de que los EM deben ser neutrales en materia fiscal y suprimir las normas de Derecho interno que traten de establecer una restricción a dichas libertades y que finalmente terminen en una discriminación del no residente que se encuentre en una situación similar a la del residente del Estado en cuestión.

En la Comunicación, por su parte, la Comisión señala que los ciudadanos de la UE deberían de tener una mayor percepción sobre las normas de cada Estado, para reducirse las situaciones discriminatorias. Por su parte, el Documento de Trabajo puede orientar a los EM a adecuar las citadas normas al Derecho de la UE a través del seguimiento de ciertos principios derivados de la jurisprudencia sobre la imposición sucesoria, que deberían seguirse en el diseño de regímenes tributarios en materia de sucesiones. De efectuarse ese seguimiento, los ciudadanos de la UE podrían conocer mejor las normas que deben respetar los EM cuando gravan las sucesiones transfronterizas. La Comisión, además, podría establecer la regla de que estos principios fueran adoptados como normas obligatorias en el territorio de la UE.

Respecto al problema de la doble imposición, la Recomendación establece que se pueden producir situaciones de doble o múltiple imposición, cuando dos o más países ejerciten su potestad tributaria sobre una misma herencia, ya sea por la ubicación de los activos incluidos en la herencia y por los vínculos personales de la persona fallecida y/o del heredero con dichos Estados. Además se agrava este problema con la ausencia de instrumentos nacionales o internacionales que puedan suprimir de manera eficaz esta doble o múltiple imposición. No obstante, la mayoría de los EM prevén la reducción de este problema en las sucesiones transfronterizas a través de sus legislaciones o de las prácticas administrativas adoptadas unilateralmente a escala nacional.

Se indica, que para que se llegue a su completa eliminación debería establecerse un sistema más exhaustivo, consistente en el establecimiento de un orden de preferencia de los derechos fiscales o, a la inversa, de las desgravaciones fiscales en los casos en que dos o más EM graven las herencias por este impuesto. La Recomendación insiste en que se debe establecer la forma en la que los EM pueden aplicar medidas, o mejorar las existentes, a fin de evitar esta problemática. Así, indica que los Estados podrían desarrollar un procedimiento de mutuo acuerdo para resolver los conflictos que puedan surgir en relación con la doble imposición, sin perjuicio de continuar examinando las posibles maneras de mejorar la cooperación entre los mismos[[26]](#footnote-26).

El Documento de Trabajo fija, por su parte, una serie de opciones estratégicas para solucionar este problema. Así, indica que la Comisión Europea podría determinar cuáles son los elementos que permitirían una interacción más coherente entre las normas tributarias nacionales. También podría recomendar a los EM la creación de una red completa de tratados bilaterales relativos a la doble imposición de las sucesiones o la adopción de un convenio multilateral de la UE en esta materia. Otra opción sería fijar un instrumento vinculante de la UE, en forma de directiva, que podría prever una base única armonizada para la imposición, una combinación de definiciones comunes y de una base única armonizada, la supresión de la doble imposición por medio de disposición unilateral vinculante en la materia acompañada de un mecanismo vinculante de resolución de conflictos sin efectuar modificaciones en las legislaciones de los EM en esta materia, o una combinación de todos estos elementos. No obstante, se debería valorar si son o no adecuadas estas opciones.

En resumen, a través de distintas vías, la Comisión Europea trata de establecer soluciones adecuadas para solventar los problemas transfronterizos en materia sucesoria. La Comisión considera que una opción sería que los EM se guiaran por las normas fijadas en los Tratados y desarrollaran unilateralmente unas soluciones bien definidas con el objetivo de suprimir las discriminaciones y la doble imposición, además de atenuar los costes de cumplimiento que para los ciudadanos conllevaría estar sujeto a varios regímenes fiscales. Por esta razón, la Comisión ofrece ayuda a los EM para que adopten sus disposiciones legales en dicha materia a lo que establece el TFUE, para evitar posteriormente controlar los aspectos discriminatorios de las normas de imposición de las sucesiones vigentes en los EM. La Comisión propone, en definitiva, hacer un seguimiento de las normativas y prácticas de los EM para valorar los cambios que se realicen en respuesta a las soluciones planteadas y la eficacia de dichos cambios[[27]](#footnote-27).

En definitiva, el TJUE debe analizar si las diferentes legislaciones estatales son compatibles con el Derecho de la UE, sobre la base del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad y con la prohibición de restricciones a las cuatro libertades fundamentales de circulación. El Tribunal debe verificar la situación de comparabilidad objetiva entre los contribuyentes nacionales y no nacionales, revisar si existe diferencia de trato entre estos sujetos, y comprobar si existe o no justificación para dicha diferencia de trato fiscal[[28]](#footnote-28).

Por lo demás, la Comisión Europea considera que los EM tienen la suficiente capacidad para solucionar los problemas expuestos a través de la coordinación de las legislaciones nacionales, sin que sea necesario recurrir, tal y como hemos visto, a la armonización de sus normativas sucesorias. No obstante, la tributación de las sucesiones en los EM está sujeta a normas bien distintas, es decir, que varían considerablemente de un Estado a otro. En el apartado siguiente efectuamos un análisis comparativo de las normativas sucesorias de los distintos EM.

**2.3. El Impuesto sobre Sucesiones en los Estados miembros**

**2.3.1. Análisis sobre tres elementos comparativos: criterio de sujeción, tipo de gravamen y beneficios fiscales**

En este apartado vamos a analizar varias cuestiones relacionadas con los impuestos sucesorios en los distintos EM. Así, en primer lugar vamos a revisar cuáles son los EM que gravan las transmisiones *mortis causa* por el Impuesto sobre Sucesiones (ISUC, en adelante) y cuáles son los que las gravan por otros tipos de impuestos, y, en segundo lugar, qué criterio de sujeción utilizan cada uno de ellos, el tipo de gravamen que establecen y los principales beneficios fiscales previstos en cada caso. Para realizar este análisis, se ha atendido a distintas fuentes. Así, hemos atendido: al estudio que cada año realiza Ernst & Young denominado “*Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*” sobre las sucesiones de la mayoría de Estados; la información ofrecida por el Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX); y, la relación de los impuestos que recoge la Comunicación de la Comisión Europea “Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE” [COM (2011) 864 final]. Veremos cómo se grava de diferente manera a las herencias, produciéndose situaciones de discriminación entre los residentes y no residentes de los diferentes territorios[[29]](#footnote-29).

En los últimos años, la UE se ha convertido en una encrucijada de varias normativas fiscales en materia de sucesiones que varían considerablemente de un Estado miembro a otro, conllevando una serie de problemas de relevancia, que han desembocado en diferentes pronunciamientos del TJUE. Los referidos problemas se deben en gran parte a la aplicación de diferentes criterios de sujeción, tipos de gravámenes y beneficios fiscales en cada Estado miembro, que hacen que los supuestos y cuantías a pagar difieran notablemente aunque las situaciones sean las mismas.

A continuación, pasamos a exponer en una tabla comparativa la situación vigente en materia de imposición de las sucesiones de los EM de la UE, delimitando tres aspectos: la existencia o no del referido impuesto, el criterio de sujeción adoptado, y el tipo máximo fijado en la sucesión más directa, de padres a hijos. Después efectuaremos una concisa observación sobre los principales beneficios fiscales establecidos en cada Estado miembro, con la finalidad de comprobar sus cuantías y sus objetos con relación a nuestro país.

**Comparativa de los impuestos de sucesión en la UE**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Estado miembro** | **Impuesto sobre Sucesiones** | **Tipo máximo**  **en sucesiones**  **de padres a hijos** | **Criterio de sujeción** |
| Alemania | SÍ | 30% | Principio de residencia |
| Austria | NO | - | - |
| Bélgica | SÍ | 30% | Principio de residencia |
| Bulgaria | SÍ | 0% | Principio de nacionalidad |
| Chipre | NO | - | - |
| Croacia | SÍ | 5% | Principio de nacionalidad |
| Dinamarca | SÍ | 15% (Fijo) | Principio de domicilio |
| Eslovaquia | NO | - | - |
| Eslovenia | SÍ | 0% | Principio de residencia |
| **España** | **SÍ** | **34%** | **Principio de residencia** |
| Estonia | NO | - | - |
| Finlandia | SÍ | 20% | Principio de residencia |
| Francia | SÍ | 45% | Principio de domicilio |
| Grecia | SÍ | 10% | Principio de domicilio/ Principio de nacionalidad |
| Hungría | SÍ | 21% | Principio de residencia/ Principio de nacionalidad |
| Irlanda | SÍ | 33% (Fijo) | Principio de residencia |
| Italia | SÍ | 4% (Fijo) | Principio de residencia |
| Letonia | NO | - | - |
| Lituania | SÍ | 0% | Principio de residencia |
| Luxemburgo | SÍ | 5% | Principio de residencia |
| Malta | NO | - | - |
| Países Bajos | SÍ | 20% | Principio de residencia/ Principio de nacionalidad |
| Polonia | SÍ | 7% | Principio de residencia/ |
| Portugal | NO | - | - |
| Reino Unido | SÍ | 40% (Fijo) | Principio de domicilio |
| República Checa | NO | - | - |
| Rumanía | NO | - | - |
| Suecia | NO | - | - |

*Fuente: Elaboración propia a partir de la información obtenida de Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide: 2017 - Ernst & Young e Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX)*

De la tabla, podemos extraer diversas conclusiones. La primera consideración fundamental a tener en cuenta es que no todos los EM regulan un impuesto sobre las sucesiones. De los 28 países referidos, tan sólo 18 recaudan impuestos específicos cuando fallece una persona, mientras que los restantes Estados bien gravan las adquisiciones *mortis causa* por otro tipo de impuestos ya existentes.

Con relación al tipo impositivo aplicable, en la mayoría de los EM el impuesto se cuantifica mediante una escala progresiva de gravamen, variando los tipos según el grado de parentesco entre el causante y el heredero y la cantidad que se recibe en la herencia, siendo más elevado para los parientes más lejanos. No obstante, países como Dinamarca, Irlanda, Italia y Reino Unido aplican unos tipos fijos. Los tipos máximos más altos se aplican en Francia, seguido de Reino Unido, España e Irlanda. Por el contrario, los países que establecen unos tipos impositivos mínimos son Italia, Croacia y Luxemburgo. En Bulgaria, Eslovenia y Lituania, existe el impuesto pero con un tipo de gravamen del 0 por ciento para los parientes más próximos[[30]](#footnote-30).

Respecto a los criterios de sujeción, vemos que se diferencian tres clases de criterios de naturaleza o vinculación personal: la residencia, que es el más común; la nacionalidad del causante o del heredero; y, el domicilio. Algunos Estados aplican más de uno. En este sentido, la Recomendación de la Comisión de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (2011/856/UE), entiende por vinculación personal: “el vínculo de un difunto o de un heredero con un Estado miembro, que puede basarse en el domicilio, la residencia, el lugar de habitación permanente, el centro de intereses vitales, la residencia habitual, la nacionalidad o la sede de dirección efectiva”.

Conforme al criterio de la residencia, se gravarán las herencias o sucesiones si el causante o los herederos son residentes del Estado en el momento del fallecimiento, siendo el número de días de estancia en un Estado el elemento para considerar cuál es el Estado miembro de residencia. En el caso del criterio de la nacionalidad, se atenderá a ésta cuando el causante o el heredero sea ciudadano de un Estado miembro, cualquiera que sea el país de residencia. Por último, una persona tiene su domicilio en el lugar donde esté situado su hogar permanente, es decir, es la demarcación territorial donde se sitúa una persona, para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones[[31]](#footnote-31).

De acuerdo con los datos extraídos de la tabla, podemos indicar que en todos los países de la UE existe un impuesto sucesorio, salvo en Austria, Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Malta, Portugal, República Checa, Rumanía y Suecia. Haciendo referencia a algunos de estos países podemos decir, por ejemplo, que en Austria su Tribunal Constitucional suprimió las disposiciones básicas de este impuesto en julio de 2008, siendo aplicable tan sólo el Impuesto sobre transmisiones *mortis causa* de tierras y contribuciones a fundaciones privadas. En Chipre, en general, los ingresos percibidos por los particulares como herencia no están sujetos a ningún tipo de imposición específica, gravándose tan solo las cesiones de tierras por un impuesto puntual, tal y como lo entendemos. La ley maltesa tampoco regula un impuesto general sobre las herencias, gravándose las sucesiones por un impuesto sobre los documentos y las transferencias. La legislación sueca sobre las herencias, por su parte, se suprimió en 2004, por lo que las adquisiciones de bienes derivadas de fallecimientos ocurridos después del 17 de diciembre de 2004 no están sujetas al impuesto, sino al denominado Impuesto sobre la renta y sobre las plusvalías, como también ocurre en Estonia. En Portugal, se produjo una reforma tributaria, en la que a partir de enero de 2004, ya no existiría el impuesto, pasando las sucesiones a gravarse, tan solo, por el llamado Impuesto de Timbre. Finalmente, el impuesto sobre las herencias en la República Checa existió hasta diciembre de 2013, incorporándose posteriormente al Impuesto sobre la renta[[32]](#footnote-32).

Respecto al resto de EM que sí regulan un impuesto general sobre las sucesiones, podemos referir las siguientes cuestiones. En Alemania, se gravan las herencias a través del ISUC, un impuesto federal cuyos ingresos fiscales se asignan a los diferentes estados federales. Con respecto a su criterio de sujeción, rige el principio de residencia considerándose por regla general la residencia cuando la permanencia de la persona en Alemania excede de seis meses. Por otro lado, un no residente tendrá la condición de residente a efectos fiscales si ha residido en Alemania en cualquier momento dentro de los últimos cinco años antes del fallecimiento[[33]](#footnote-33). Los residentes tributan sobre la totalidad de los bienes del sujeto pasivo, independientemente de donde estén situados, mientras que los no residentes tributan sólo por los bienes situados en Alemania. Para el cónyuge, descendientes y ascendientes, el tipo de gravamen oscilará entre el 7 al 30 por ciento. La normativa alemana del impuesto establece además una serie de beneficios fiscales al cónyuge, descendientes y ascendientes, y así encontramos, entre otros, los relacionados con: los efectos personales hasta un valor de 41.000 euros, el hogar familiar siempre que el heredero lo utilice durante un período de diez años, o los bienes inmuebles, artículos de arte, colecciones de arte y objetos científicos, archivos o bibliotecas, si existe interés público en preservar tales artículos por su importancia para el arte, la historia o la ciencia.

En Bélgica, las herencias están sujetas a dos tipos de gravámenes: el ISUC y el Impuesto de transferencias. El primero se aplica a una herencia recibida de un residente belga. El segundo, se aplica a la transferencia de bienes inmuebles del causante, situados en este país, después de su muerte, cuando el mismo era residente en Bélgica. Este impuesto sólo se aplica a los bienes inmuebles situados en este Estado. Según la legislación belga, la delimitación de la residencia es un asunto que requiere de una evaluación detallada caso a caso. El ISUC se aplica a los bienes mundiales del causante si éste era residente belga en el momento de su muerte. El fallecido era residente si tenía su residencia efectiva en este territorio justo antes de su muerte. Dado que el Estado belga se divide en tres regiones: Región de Bruselas capital, Región Valona y Región de Flandes, los tipos impositivos aplicables dependen de la región, el tipo de beneficiario y la base imponible. En los dos primeros casos, para el cónyuge, descendientes o ascendientes, el tipo de gravamen varía entre el 3 al 30 por ciento. En el último caso, las herencias para estos beneficiarios se gravan entre el 3 y el 27 por ciento. Estos tipos de gravamen son similares en el Impuesto de transferencia.

Los beneficios fiscales también dependen del territorio al que nos refiramos. Así, en la Región de Bélgica capital, el cónyuge, descendientes o ascendientes no tributarán por los primeros 15.000 euros que reciban de la herencia. Además, para los hijos del fallecido, se incrementará en 2.500 euros por cada año completo que quede antes de que el hijo cumpla los veintiún años de edad. En el caso del cónyuge sobreviviente con hijos menores de veintiún años se aplicará un beneficio adicional, equivalente a la mitad del beneficio fiscal concedido a los hijos menores de veintiún años, es decir, de 1.250 euros. En el caso de heredar la vivienda habitual, el cónyuge no tributará por este hecho, pero sí lo harán los ascendientes y descendientes, aplicándoseles menores tipos. La Región de Flandes establece que el cónyuge no tributará por este impuesto y en el caso de los herederos gravemente discapacitados se aplicará un beneficio fiscal muy importante. En la Región Valona se aplica un tipo impositivo reducido del 0 por ciento sobre el primer tramo de base imponible de 160.000 euros de la vivienda habitual situada en este territorio heredada por el cónyuge. Además también prevé que el cónyuge, descendientes o ascendientes no tributarán por los primeros 12.500 euros que reciban. Por otro lado, para el hijo del fallecido se incrementará en 2.500 euros por cada año completo que quede antes de que el mismo cumpla los veintiún años de edad. Y, por lo demás, el cónyuge con hijos menores de veintiún años tendrá derecho a un beneficio adicional de 1.250 euros.

En Bulgaria, el ISUC se aplica a la herencia de bienes y derechos situados en este Estado o en el extranjero si el causante es ciudadano búlgaro, y únicamente a la situada en este Estado cuando el causante es ciudadano extranjero. Se aplica como criterio de sujeción el de la nacionalidad del causante. Según la ley búlgara, el cónyuge, los descendientes y ascendientes no estarán sujetos a este impuesto, mientras que el resto de personas lo estarán aunque con gravámenes muy reducidos.

En Dinamarca, el impuesto se ajusta al criterio del domicilio. En el caso de que el causante esté domiciliado en este Estado en el momento del fallecimiento, todos los bienes del mismo estarán sujetos al impuesto. En el supuesto de que el causante esté domiciliado fuera de este territorio al citado momento, sólo lo estaría los bienes y derechos situados en el país. El impuesto aplica el tipo de gravamen del 15 por ciento sobre el valor neto que exceda de una determinada cantidad de 282.600 coronas danesas (276.600 en 2016, 272.900 en 2015 y 268.900 en 2014) de la herencia del causante. Si el valor de la herencia es inferior al citado importe, no hay gravamen. Tampoco lo hay, si la sucesión se transmite a un cónyuge, una organización de utilidad pública o el Estado. Además, el contribuyente puede deducirse en el impuesto danés si ha pagado un impuesto sobre herencias en un Estado extranjero por bienes situados fuera de Dinamarca[[34]](#footnote-34).

El ISUC finlandés se aplica sobre los bienes y derechos situados en Finlandia o en el extranjero si el causante o heredero son residentes en este Estado en el momento del fallecimiento. En el supuesto de que una persona permaneciera en Finlandia por un período largo y no tuviera su residencia en este territorio no será considerado residente al objeto de este impuesto. El tipo impositivo aplicable para el cónyuge, descendientes y ascendientes ha disminuido en 2017 oscilando entre el 7 y el 19 por ciento (al igual que en 2014), pues en 2015 y 2016 había aumentado, oscilando del 8 al 20 por ciento. La legislación finlandesa establece muy pocos beneficios fiscales, y así, por ejemplo, considera exentos de este impuesto al Estado y otras organizaciones, así como aquellas personas que trabajan en misiones diplomáticas extranjeras o similares.

En Francia, el impuesto sobre herencias se sustenta sobre el criterio del domicilio o la residencia. Desde el punto de vista del derecho fiscal francés no hay diferencia en ambos criterios. Se consideran domiciliadas en Francia aquellas personas que tengan su residencia principal, realicen una actividad profesional o tengan el centro de sus intereses económicos en este territorio. Cuando el fallecido esté domiciliado en Francia, todos los bienes muebles e inmuebles situados en este territorio y fuera de él estarán sujetos al impuesto en este país. Cuando el fallecido esté domiciliado fuera de Francia, sólo los bienes muebles e inmuebles situados en el mismo estarán sujetos al impuesto. Cuando el fallecido esté domiciliado fuera de Francia y el beneficiario esté domiciliado en este país durante al menos seis años durante los últimos diez años anteriores al fallecimiento, todos los bienes muebles e inmuebles situados en este Estado o fuera de él estarán sujetos a gravamen. Los tipos impositivos variarán dependiendo del valor de lo transmitido, para descendientes y ascendientes entre el 5 y el 45 por ciento. Francia no establece beneficios fiscales para los citados parientes, pero sí exenciones para el cónyuge.

Las sucesiones en Irlanda están sujetas al llamado Impuesto sobre las adquisiciones de capital que emplea como criterio de sujeción el de la residencia, considerando a una persona residente si está presente en este territorio un total de 183 días o más en el año fiscal. La legislación fiscal irlandesa establece un tipo de gravamen fijo del 33 por ciento sobre las herencias respecto de imposiciones sucesorias realizadas después del 6 de diciembre de 2012. Con relación a los beneficios fiscales, este Estado establece reducciones sólo en el marco de las empresas y propiedades agrícolas. Con respecto a las exenciones, no está sujeta a este impuesto la herencia recibida del cónyuge, la herencia de un padre a la muerte de su hijo, una herencia para fines públicos, así como la adquisición de la vivienda habitual para el beneficiario que ocupó la casa como su residencia principal durante tres años antes de la sucesión y continúa ocupándola como su residencia habitual por otros seis años.

El Estado italiano derogó el 25 de octubre de 2001 el impuesto sobre las sucesiones. La Ley 286/2006, de 29 de noviembre de 2006 volvió a regularlo con vigencia a partir del 3 de octubre de 2006, que introdujo cambios menores en la aplicación del impuesto y en los tipos impositivos aplicables. El criterio de sujeción es el de la residencia, y así, una persona física se considera residente en Italia a efectos fiscales si, durante la mayor parte del período impositivo (más de 183 días en el año natural) cumple alguno de los siguientes requisitos: estar inscrito en el registro de población residente o tener su domicilio, o su residencia habitual en este territorio. Este impuesto se aplica a los activos mundiales de los residentes italianos, mientras que los activos existentes sólo en Italia están sujetos al impuesto si el fallecido no es residente italiano en el momento del fallecimiento. El tipo impositivo es del 4 por ciento, para los cónyuges, descendientes y ascendientes, aplicable sobre el valor total de los activos, con un umbral exento de un millón de euros por cada heredero. No establece beneficios fiscales para esta clase de parientes, por ser los tipos aplicables muy bajos.

En Luxemburgo, el impuesto grava el total de bienes del causante situados en dicho territorio en el momento de su fallecimiento, exceptuando los bienes ubicados en el extranjero. Según la legislación luxemburguesa, se considera que una persona es residente si tiene su domicilio o el centro de sus actividades en este Estado. El domicilio fiscal es el lugar donde ha establecido su residencia permanente, mientras que el centro de sus actividades es el lugar desde el que gestiona o supervisa sus bienes. La herencia se grava a unos tipos impositivos muy bajos, dependiente del grado de relación entre el causante y el heredero. Para el cónyuge se aplica un tipo de gravamen del 0 por ciento, mientras que para los ascendientes y descendientes varía entre el 0 al 5 por ciento. Respecto a los beneficios fiscales, no se establecen reducciones para los citados parientes, pero se consideran una serie de exenciones, como la relativa a los activos hasta un máximo de 38.000 euros obtenidos por el cónyuge que quedan exentos en caso de que no tengan hijos comunes. También resulta exenta la herencia recibida por los herederos directos, así como cualquier herencia entre cónyuges registrados por más de tres años y que tengan por lo menos un niño en común. Y además queda exenta cualquier herencia si su valor neto no supera los 1.250 euros. Los bienes inmuebles situados en el extranjero deben declararse pero quedan totalmente exentos.

En los Países Bajos, el impuesto se rige por el doble criterio de la residencia y la nacionalidad. Este impuesto sujeta a gravamen a todos los bienes del causante ubicados en el mundo cuando éste fuera residente en el momento de su fallecimiento. Las personas que tienen nacionalidad holandesa se consideran además residentes en este Estado durante un período de diez años después de haber salido de los Países Bajos. Con respecto al tipo impositivo aplicable, para el cónyuge y los hijos se establece entre el 10 y el 20 por ciento para herencias por encima de los 122.269 euros (en 2015 y 2016 era por encima de 121.903 euros, y en 2014 por encima de 117.214 euros). Este Estado establece distintos beneficios fiscales. Así, la normativa regula: una exención mínima de 164.348 euros (resto de años de 164.348 euros) y otra máxima de 638.089 euros (resto de años de 636.180 euros) para las herencias recibidas por el cónyuge; una exención de 60.621 euros (resto de años de 60.439 euros) para hijos enfermos y discapacitados; una exención de 20.209 euros (resto de años de 20.148 euros) para hijos y nietos; así, como una exención de 47.859 euros (resto de años de 47.715 euros) para ascendientes. Todas estas exenciones se aplican independientemente del importe de la herencia recibida.

El ISUC polaco atiende al criterio de la residencia como elemento de sujeción, residencia que se delimita por la permanencia en Polonia por un período superior a 183 días en un año fiscal, o por situarse en dicho país, el centro de intereses personales o económicos del contribuyente. El impuesto se aplica a la adquisición de bienes ubicados en Polonia y en el extranjero. El tipo impositivo para el cónyuge, descendientes y ascendientes oscila entre el 0 y el 7 por ciento. La legislación polaca establece como beneficio fiscal una reducción de 2.294 euros para el cónyuge, descendientes y ascendientes, estableciendo además exenciones por la adquisición de una vivienda hasta un valor determinado, en función del espacio superficial correspondiente, así como una serie de ingresos.

En Reino Unido, se atiende al criterio del domicilio como criterio de sujeción. En este sentido, el domicilio de una persona será el concretado por el país donde viva habitualmente. No obstante, una persona que cambie su domicilio y lo adquiera fuera del Reino Unido seguirá siendo considerada como domiciliada en este Estado durante los tres años siguientes. En el caso de los cónyuges, si uno de ellos está domiciliado en este Estado pero el otro no, a partir del 6 de abril del 2013, el no domiciliado puede optar por ser tratado como domiciliado en Reino Unido a efectos del impuesto, debiendo incluir, todo el patrimonio de este cónyuge ubicado en el extranjero en el impuesto. Si el causante estuviera domiciliado en Reino Unido, el heredero estará sujeto al impuesto por todos los bienes y derechos del fallecido. Si el causante no estuviera domiciliado en este territorio, el heredero sólo debe tributar por los bienes y derechos del causante situados en Reino Unido. En general, este Estado establece un tipo fijo del 40 por ciento, independientemente de la relación de parentesco o del valor de la herencia recibida. No se establece ningún beneficio fiscal para las herencias.

Respecto al resto de países, señalaremos que Croacia grava las sucesiones, atendiendo al principio de nacionalidad, al tipo impositivo del 5 por ciento para los parientes más próximos. Grecia atiende como criterio de sujeción conjuntamente al criterio de la nacionalidad y al del domicilio. Así pues, aquellos bienes o derechos situados o que deban ejercitarse en Grecia que pertenezcan a un ciudadano griego o a cualquier otra persona domiciliada en Grecia están sujetos al impuesto. El tipo de gravamen previsto depende de la relación del heredero con el causante y del valor de la herencia recibida, oscilando para los parientes más próximos entre el 1 y el 10 por ciento. En Hungría, los herederos nacionales o los que residan en dicho territorio más próximos al causante están sujetos a un tipo de gravamen entre el 11 y el 21 por ciento, siendo el valor neto de los bienes heredados el valor de mercado de estos bienes menos las deducciones correspondientes. En Eslovenia, por su parte, los herederos residentes en este Estado están sujetos al impuesto en función del valor del bien heredado y del grado de parentesco con el causante, siendo el tipo impositivo del 0 por ciento para cónyuges y descendientes, y del 5 al 14 por ciento para ascendientes. Por último, en Lituania se establece un tipo de gravamen del 0 por ciento para los herederos residentes más próximos al causante.

No podemos finalizar la revisión de la normativa de los distintos EM de la UE, sin hacer una breve alusión a lo previsto en nuestro ordenamiento. En nuestro país, el criterio de sujeción es el de la residencia, tal y como analizaremos más adelante. El tipo de gravamen varía entre el 7,65 y el 34 por ciento. No obstante, estos tipos impositivos pueden incrementarse dependiendo del coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente del heredero, tal y como veremos. De esta manera, para las adquisiciones de los cónyuges, ascendientes y descendientes puede alcanzarse un tipo impositivo máximo del 40,8 por ciento. Así pues, nuestro ordenamiento es el único que tiene en cuenta el patrimonio preexistente del heredero y tipos incrementados en esta materia. No obstante, hemos de resaltar que son varias las CCAA que han suprimido prácticamente el impuesto para los parientes más cercanos del causante, debido a la aplicación de una serie de beneficios fiscales, con los consiguientes problemas que más tarde analizaremos. En cualquier caso, se aplicarán en primer lugar los beneficios fiscales del Estado y, a continuación, los de las CCAA como detallaremos.

De acuerdo con todo lo expuesto, podemos llegar a una importante conclusión. Debido a la existencia de diferentes normativas fiscales sobre las sucesiones de los EM, que aplican diferentes criterios de sujeción, tipos impositivos y beneficios fiscales, los contribuyentes reciben un trato desigual dependiendo de si son o no residentes, nacionales o domiciliados en cada Estado miembro. Este hecho ha provocado situaciones de desigualdad que la Comisión Europea ha llevado ante el TJUE, para que éste se pronuncie sobre la existencia o no de discriminaciones producidas por estas desigualdades, y si en consecuencia estas generan vulneraciones del principio comunitario de la libre circulación de capitales, regulado en el art. 63 del TFUE.

**2.3.2. Problemas derivados de las diferentes regulaciones estatales**

La diversidad de regulaciones estatales de los países que integran la UE ha generado concretos problemas que han finalizado con pronunciamientos jurisprudenciales. Así, el TJUE ya se ha pronunciado en algunos asuntos en los que se han enjuiciado discriminaciones encubiertas a la posible vulneración del principio comunitario de libre circulación de capitales en las sucesiones transfronterizas.

La STJCE de 11 de septiembre de 2008, asunto C-43/07, se pronuncia sobre la posible vulneración del principio de la libre circulación de capitales en un asunto concreto. El citado Tribunal considera en este caso que la normativa nacional de los Países Bajos, relativa al cálculo del ISUC sobre un bien inmueble situado en un Estado miembro vulnera la normativa comunitaria. Y es que la referida normativa no prevé la deducibilidad de las deudas que gravan dicho bien inmueble en el caso de que el causante residiera, en el momento del fallecimiento, en otro Estado miembro, mientras que la citada deducibilidad sí que es posible cuando el causante residiese, en el momento de su fallecimiento, en el Estado en el que se encontrara el bien inmueble objeto de la herencia. Y así considera que esta limitación podría dar lugar a una carga fiscal superior para aquellos herederos que no puedan aplicarse la deducibilidad de que se trata, vulnerándose, en consecuencia, la libre circulación de capitales[[35]](#footnote-35).

Otro ejemplo de esta situación de vulneración lo encontramos en la STJUE de 4 de septiembre de 2014, asunto C-211/13. En dicha sentencia se declara que Alemania ha incumplido las obligaciones establecidas en el art. 63 del TFUE que establece la prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capitales entre EM, y entre EM y terceros países, al adoptar disposiciones legislativas en materia de sucesiones relativas a bienes inmuebles situados en este Estado, al conceder una deducción menor en el impuesto si el causante en el momento de su fallecimiento, y el beneficiario en el momento de producirse el hecho imponible, residían en otro Estado miembro, mientras que la deducción es mayor si al menos una de las dos partes residía en Alemania en este momento. El Tribunal declaró contrario a la libre circulación de capitales dichas disposiciones legislativas[[36]](#footnote-36).

Por su parte, la STJUE de 26 de mayo de 2016, asunto C-244/15 considera que una exención del impuesto sobre sucesiones que se aplica únicamente a los nacionales de los EM de la UE que residen en Grecia incumple las obligaciones derivadas del art. 63 del TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (Acuerdo EEE), sobre prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capitales. Es decir, se afirma claramente que una tributación diferenciada en función de dónde resida permanentemente el heredero es contraria a la libertad de circulación de capitales. A estos efectos, la normativa griega se considera contraria a este derecho al tener como efecto reducir el valor de la sucesión para el heredero que no resida de forma permanente en Grecia, sin que pueda beneficiarse de la citada exención, soportando una carga fiscal más elevada que la de un heredero que resida permanentemente en dicho Estado. Y además, sin que se considere en este caso que existen razones que justifiquen el tratamiento diferenciado o razón imperativa de interés general.

El propósito de estas sentencias es exigir la comparabilidad de situaciones entre un no residente y un residente, encontrando por tanto injustificado el distinto trato fiscal dado en materia de sucesiones a los no residentes y obligando en consecuencia a los EM a extender la ventaja fiscal objetiva a estos últimos. De acuerdo con ello, las normativas fiscales en materia de sucesiones que vulneren la libre circulación de capitales y la no discriminación deben ser modificadas.

En conclusión, al no existir en la UE una legislación común sobre la tributación de las sucesiones, dada la ausencia de competencia fiscal directa regulatoria sobre la materia, los EM gravan las sucesiones en sus respectivos territorios sobre la base de diversos criterios de sujeción de naturaleza personal o territorial para vincular a los contribuyentes a su jurisdicción. Siendo el principal punto de conexión utilizado por la mayoría de los EM el de la residencia fiscal, en algunos países, combinado con el de la nacionalidad (sólo cuatro países utilizan el criterio del domicilio), se producen importantes conflictos en los casos de sucesiones transfronterizas que han tenido que ser resueltos por el propio TJUE, conflictos derivados principalmente del establecimiento de concretos beneficios fiscales a sus residentes de sus respectivos países. Los tipos de gravamen también varían mucho de un Estado a otro, siendo en algunos países considerablemente más altos que en otros, pudiendo generar cierta competencia entre Estados. Veamos a continuación que ocurre en nuestro territorio.

**3. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ESPAÑA**

**3.1. Potestad financiera de las Comunidades Autónomas**

La actual forma territorial de nuestro Estado es el resultado de un extenso y complejo proceso de construcción del denominado “Estado autonómico”, originado por una serie de decisiones políticas, normativas y jurisprudenciales que se concretan en la Constitución Española (CE, en adelante), los Estatutos de Autonomía, los pactos autonómicos, y en las sentencias del Tribunal Constitucional (TC). La creación del Estado autonómico y la situación de las CCAA de iniciar su actividad, determinaba la necesidad de configurar un sistema de financiación, que garantizara la obtención de los recursos necesarios para ejercer las competencias que estos nuevos entes territoriales iban asumiendo.

El actual régimen de financiación de las CCAA, en lo que afecta a la legislación estatal y por lo que respecta a nuestro trabajo, ha sido objeto de desarrollo a través de una sucesión de normas:

* Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).
* Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas (que determinó por primera vez la cesión del ISUC a las CCAA).
* Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales complementarias, que amplió los tributos objeto de cesión, incluyendo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y por la que se atribuyeron ciertas competencias normativas a las CCAA en relación con aquellos tributos.
* 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 de Estatuto de Autonomía.
* Ley 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA, que aumenta las cesiones de tributos, crea nuevos principios como la de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales y la corresponsabilidad de las CCAA y el Estado, así como aclara las condiciones de creación de nuevos tributos por las CCAA y amplia las competencias autonómicas en materia de Revisión Económico-Administrativa.
* Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y se modifican determinadas normas tributarias (Ley de Cesión, en adelante)[[37]](#footnote-37).

Este sistema de financiación tiene como principal objetivo desarrollar el principio de autonomía regulado en el art. 156.1 de la CE, que establece que las CCAA deberán gozar de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias. Ésta se consigue a través de un poder financiero que individualiza la situación jurídica activa de cada Comunidad. De esta forma, la autonomía significa “poder de determinar los medios y los fines así como de elaborar un presupuesto como expresión de una voluntad política de perseguir objetivos propios en la forma considerada la más adecuada a sus propias necesidades y con el empleo de los medios reputados más idóneos”. O como “la gestión autónoma de ingresos propios y como la necesidad de proveer por sí misma a la satisfacción de sus necesidades”[[38]](#footnote-38).

En definitiva, si la CE reconoce a las CCAA autonomía para la gestión de sus intereses, también deberá reconocerles los medios necesarios para lograrla. En este sentido, la autonomía se podría entender como la capacidad de las CCAA para disponer libremente de sus recursos financieros. De acuerdo con ello, el art. 157.1 de la CE reconoce a las CCAA unos recursos financieros para poder sufragar sus gastos constituidos por:

* impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado
* sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales
* transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado
* rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado
* el producto de las operaciones de crédito

Centrándonos en los recursos tributarios: tributos propios y tributos cedidos, debemos destacar una idea. Y es que, con respecto a los primeros, no debemos olvidar que, el art. 133.1 de la CE y el art. 4.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establecen que: “la potestad tributaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”. No obstante, el art. 133.2 de la CE, art 4.2 de la LGT y art. 6 de la LOFCA, reconocen que las CCAA podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Así, las CCAA pueden establecer esta potestad tributaria pero delimitando sus actuaciones, con el fin de que no incidan en el sistema tributario estatal ya establecido, ni originen discrepancias entre las distintas CCAA. Los límites fijados no podrán, sin embargo, reducir el ejercicio de la autonomía de las mismas hasta anularlo, lo que podría suponer una vulneración de dicha autonomía[[39]](#footnote-39).

En efecto, se fijan unas limitaciones derivadas de la Constitución, del ordenamiento comunitario y de los Tratados internacionales. El art. 157.2 de la CE delimita negativamente la potestad tributaria de las CCAA, ya que dispone que: “no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”. El art. 139.2 de la CE establece por su parte que: “ninguna autoridad podrá adoptar medidas que, directa o indirectamente, obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio nacional”. Asimismo, el art. 9 de la LOFCA regula lo establecido en estos dos preceptos, haciendo respetar el principio de territorialidad y de libre circulación. Con respecto a los territorios forales del País Vasco y Navarra, la Disposición Adicional Primera de la CE regula el respeto de los derechos históricos forales que considera el reconocimiento de la potestad tributaria normativa que ejercen sus órganos de autogobierno en dichos territorios.

Además de lo referido, deben respetarse los principios tributarios materiales y de reserva de ley regulados en el art. 31 de la CE y, por otro lado, es necesario considerar las normas establecidas para alcanzar la coordinación del ejercicio del poder tributario por los distintos entes territoriales, coordinación que puede ser entre las distintas CCAA o entre éstas con el Estado y con las entidades locales. Esta última se recoge en el art. 6 de la LOFCA y regula que los tributos que establezcan las CCAA no podrán recaer sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado o por los tributos locales. Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 30/2015, de 19 de febrero, ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad del art. 161 de la Ley de las Cortes Valencianas 5/2013, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, que establecía el Impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, debido a esta precisamente duplicidad impositiva prohibida[[40]](#footnote-40).

Los límites de la potestad tributaria autonómica están relacionados con el principio de unidad de mercado, pues la creación de impuestos propios por parte de las CCAA puede crear distorsiones en dicha unidad y vulnerar las libertades de circulación. Estos límites también están relacionados con la prohibición de extraterritorialidad del impuesto, y por tanto, con el principio de lealtad institucional, ya que las CCAA deben ejercer sus propias competencias sin impedir que las otras realicen las suyas con total libertad[[41]](#footnote-41).

Las CCAA pueden crear sus tributos propios, y así lo regula el art. 2.2 de la LGT y los arts. 7 a 9 de la LOFCA. Los impuestos, tasas y contribuciones especiales regulados por las CCAA se convierten así en los medios idóneos de financiación donde mantienen una plena capacidad normativa y de gestión. El principal problema que éstos plantean, especialmente en lo que a impuestos se refiere, es el de la concreción de la materia imponible, en tanto que no puede recaer sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado encontrándose con verdaderos problemas para hallar espacios aún no gravados por éste. Así, se han hecho por ejemplo, con ámbitos relacionados con la protección medio ambiental o el juego.

Con respecto a los tributos cedidos por el Estado a las CCAA, su normativa aplicable se desarrolla: en el art. 27 de la Ley de Cesión, que establece que se regirán por la LGT; los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la LGT y de las leyes propias de cada tributo; los Convenios o Tratados internacionales; las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado; y, por las normas emanadas de las CCAA competentes según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo.

El art. 10 de la LOFCA establece que se trata de tributos establecidos y regulados por el Estado, pero cuyo producto corresponde a las CCAA. La cesión de tributos puede ser total, si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponibles contemplados en el tributo de que se trate, o, parcial si se hubiese cedido la de alguno o algunos de los mencionados hechos imponibles, o parte de la recaudación correspondiente a un tributo.

El factor más importante a tener en cuenta en estos tributos es la separación que se debe producir entre la titularidad de las competencias normativas de los tributos cedidos, que corresponde exclusivamente al Estado, y el ejercicio de las mismas, que ha sido cedido con ciertas limitaciones a las CCAA. En este sentido, la atribución de competencias en los tributos cedidos se ve limitada por la exclusividad del Estado de mantener la titularidad de dichas competencias. Y así, éste debe tener la total capacidad normativa sobre los tributos cedidos, y no otorgar poderes normativos a las CCAA en materias que son de titularidad estatal[[42]](#footnote-42).

Respecto al contenido cedido, el art. 25 de la Ley de Cesión establece que se cede a las CCAA el rendimiento total o parcial en su territorio de una serie de tributos, tanto directos como indirectos, entre ellos el ISUC. Añade además que, en el caso de que se produzca una supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos regulados en este artículo, ello implicará la extinción o modificación de la cesión.

Esta cesión se realiza atribuyendo potestades normativas a las CCAA a través de las leyes específicas de dicha cesión o leyes marco, reguladas en el art. 150.1 de la CE, que son consideradas como el mecanismo de delegación de competencias legislativas. Es un instrumento que garantiza la autonomía tributaria a las CCAA para ejercer algunas potestades en varios impuestos del sistema estatal, y para que el Estado realice un control sobre los impuestos cedidos para así evitar distorsiones[[43]](#footnote-43).

Por otro lado, es necesario destacar que la citada autonomía se basa en un principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, establecido como otro objetivo del sistema de financiación de las CCAA. Con este concepto, “se quiere hacer referencia a la necesidad de que las Comunidades Autónomas cuenten con una lógica correspondencia entre sus ingresos tributarios autónomos y el volumen de sus necesidades, para así poder adecuar la financiación de los bienes y servicios públicos de su competencia a las preferencias y al «esfuerzo fiscal» de sus respectivas jurisdicciones”[[44]](#footnote-44). En este sentido, la corresponsabilidad fiscal en las CCAA se define así como “el conjunto de posibilidades de actuación de que disponen las mismas tanto en materia de tributos propios como en materia de tributos cedidos”. En este sentido, la ampliación de las actuaciones de las CCAA en el ámbito de los tributos cedidos, al dotarles de mayores competencias normativas, y la delegación de competencias en materia de revisión económico-administrativa constituyen manifestaciones claras de un avance en la consecución de una mayor autonomía y corresponsabilidad fiscal de las CCAA, tal y como se muestra en la jurisprudencia constitucional[[45]](#footnote-45). Así, por ejemplo, la STC 60/2015, de 18 de marzo de 2015, establece conforme al principio de corresponsabilidad fiscal, que las CCAA pueden fijar sus propios tributos e incurrir en algunos aspectos de los tributos estatales, al asignárseles competencias normativas asociadas al desarrollo del principio de autonomía financiera respecto a los tributos cedidos, sin modificar la reserva legal, en cuanto a los elementos esenciales cuya regulación corresponde al Estado.

De acuerdo con lo expuesto, se ha ido avanzando en la consecución de una mayor autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal de las CCAA, estando ambas relacionadas entre sí. La autonomía financiera como capacidad de las CCAA para crear “un sistema propio de recursos fuente principal de los ingresos de Derecho público”, encuentra en los tributos propios el campo de actuación de las CCAA donde mantienen una plena capacidad normativa y de gestión, respetando los límites derivados de la estructura territorial y competencial entre los distintos niveles de gobierno, como se establece en los arts. 6.2 y 6.3 de la LOFCA. En este sentido, cualquier cambio que permita una mayor flexibilidad de dichos límites supone ampliar el poder tributario de las CCAA. En cualquier caso, el espacio fiscal de las CCAA se extiende considerablemente pasando éstas a ser cotitulares con el Estado de los rendimientos cedidos de sus tributos, en especial y al objeto que nos ocupa de los rendimientos del ISUC, tal y como se recoge en los arts. 25 y 26 de la Ley de Cesión[[46]](#footnote-46).

También, el art. 11 de la LOFCA establece que son impuestos cedidos totalmente a las CCAA: Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto sobre la Electricidad, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En cambio, son impuestos cedidos parcialmente: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (50 por ciento); Impuesto sobre el Valor Añadido (50 por ciento); Impuestos Especiales de Fabricación (58 por ciento): Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, Impuesto sobre Productos Intermedios, Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Impuesto sobre Hidrocarburos, Impuesto sobre las Labores del Tabaco. No obstante, nos centraremos en uno de ellos, el ISUC para analizar a continuación su regulación y los problemas que éste ha suscitado.

**3.2. El Impuesto sobre Sucesiones como impuesto cedido**

El ISUC es un tributo de titularidad estatal cedido a las CCAA. La cesión de este tributo se regula en el art. 48 de la Ley de Cesión, delegando el Estado algunas competencias normativas a las CCAA; tales como: las reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones y bonificaciones de la cuota, así como la gestión y liquidación del impuesto, y su recaudación, tal y como se establece en el art. 56.1.a) de esta ley. La competencia del establecimiento del régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes CCAA que regula el art. 48.2 de la Ley de Cesión y el art. 34.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD, en adelante), se la ha reservado el Estado para sí mismo. Las competencias normativas cedidas se desarrollan a continuación, no sin antes explicar algunas cuestiones generales del impuesto.

**3.2.1. Cuestiones generales**

En nuestro ordenamiento jurídico, el ISUC nació como instrumento redistribuidor de la renta y la riqueza. Su predecesor, el Impuesto General sobre las Sucesiones fue creado por la Ley 41/1967, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, y continuó vigente sin apenas modificaciones hasta 1988, fecha en la que entró en vigor el ISUC actual, mediante la aprobación de la LISD como gravamen único para las sucesiones y donaciones. Más tarde, en 1991 se aprobó el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD).

Conforme a lo que indican el art. 1 de la LISD y el art. 1 del RISD, se trata de un tributo de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Es decir, grava manifestaciones de riqueza en el patrimonio aumentando la capacidad económica del sujeto pasivo por la adquisición de bienes, teniendo en cuenta las características personales de los sujetos pasivos, las relaciones familiares entre el causante y el beneficiario, la edad, y otras circunstancias personales que deben tenerse en cuenta para calcular la deuda tributaria. El impuesto se exige en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y Navarra, tal y como establece el art. 2 de la LISD y el art. 5 del RISD.

Este impuesto, como regula el art. 3 de la LISD y el art. 10 del RISD, grava las adquisiciones *mortis causa* de bienes y derechos por herencia (entendiéndose realizadas el día del fallecimiento del causante), legado o cualquier otro título sucesorio; las adquisiciones *inter vivos* de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, así como las percepciones de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante es persona distinta del beneficiario. Se presume la existencia de una transmisión lucrativa cuando resultara la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios, como se regula en el art. 4 de la LISD y el art. 15 del RISD. 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.

El art. 5 de la LISD y el art. 16 del RISD señalan que son obligados al pago del impuesto los causahabientes (herederos o legatarios) o, en su caso, los responsables subsidiarios[[47]](#footnote-47). Como bien hace mención el art. 3.2 de la LISD y el art. 1 del RISD, la obtención de incrementos patrimoniales referentes a este impuesto por parte de personas jurídicas no queda sujeta a este impuesto, sino que se somete al Impuesto sobre Sociedades. Por otro lado, en ningún caso, un mismo incremento de patrimonio podrá ser gravado por el ISUC y por el IRPF, como señala el art. 4 del RISD. El art. 2 de la RISD: “Es un incremento de patrimonio sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones toda incorporación de bienes y derechos que se produzca en el patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en la realización de alguno de los hechos imponibles configurados en la Ley y en este Reglamento como determinantes del nacimiento de la obligación tributaria”.

La legislación diferencia entre la obligación personal y la obligación real de contribuir, basándose para ello en el criterio de la residencia. En la primera, regulada en el art. 6 de la LISD y el art. 17 del RISD, se exigirá el impuesto a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España por la totalidad de bienes y derechos que adquieran, con independencia de dónde se encuentren situados los mismos. En la segunda, regulada en el art. 7 de la LISD y el art. 18 del RISD, se exigirá el impuesto a los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en territorio español, tributando sólo por aquellos bienes y derechos que se adquieran *mortis causa* y que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en territorio español con entidades extranjeras que operen en ella. De esta manera, la residencia se convierte en el punto de conexión del ISUC con el territorio.

Tal y como establece el art. 23 de la LISD y el art. 46 del RISD, con respecto a la deducción por doble imposición internacional, los contribuyentes que estén sujetos al impuesto por obligación personal tendrán derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes: el importe satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en territorio español, o el resultado de aplicar el tipo medio de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera del territorio español, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar. En este caso, los residentes en territorio español que acepten herencias o legados de causantes residentes en otro Estado miembro de la Unión, con independencia de la tributación de este Estado, tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos de la herencia situados en España y, si no hubiera ningún bien o derecho situado en territorio español, a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma donde resida.

Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en el art. 9 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. Así, se considera que un contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español o radique en España el núcleo de sus actividades o intereses económicos. Los sujetos pasivos contribuyentes tributarán, en definitiva, según el criterio de la residencia. De este modo, habría que diferenciar varios supuestos según que el causante tenga o no bienes en España y el causahabiente sea o no residente en España. Para analizar estos supuestos de un modo más claro recogemos en la siguiente tabla todos los supuestos que se pueden dar al respecto:

A) Si el causante tiene bienes en España:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Causante residente en España** | **Causante no residente en España y dentro de la UE** | **Causante no residente en España y fuera de la UE (residente de cualquier otro país del mundo)** |
| **Causahabiente residente en España** | El heredero tributa y paga en España por el valor de los bienes situados en todo el mundo. Aplica la normativa de aquella Comunidad Autónoma en la que el causante tenía su residencia. Puede deducirse las cantidades pagadas fuera de España. | El heredero tributa y paga en España por el valor de los bienes situados en todo el mundo. Aplica la normativa de aquella Comunidad Autónoma en la que se encuentre la mayor parte del valor de los bienes situados en territorio español. | El heredero tributa y paga en España por el valor de los bienes situados en todo el mundo. Aplica la normativa estatal. |
| **Causahabiente no residente en España** | El heredero tributa y paga en España por el valor de los bienes situados en el mismo. Aplica la normativa estatal. | El heredero tributa y paga en España por el valor de los bienes situados en el mismo. Aplica la normativa de aquella Comunidad Autónoma en la que se encuentre la mayor parte de ese valor. | El heredero tributa y paga en España por el valor de los bienes situados en el mismo. Aplica la normativa estatal. |

*Fuente: elaboración propia*

B) Si el causante tiene bienes sólo fuera de España:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Causante residente en España** | **Causante no residente en España y dentro de la UE** | **Causante no residente en España y fuera de la UE (residente de cualquier otro país del mundo)** |
| **Causahabiente residente en España** | Paga en España, por el valor de los bienes situados en todo el mundo, y con la normativa de la Comunidad Autónoma en la que residía el fallecido pudiendo deducir lo que haya pagado en el extranjero. | Paga en España, por el valor de los bienes situados en todo el mundo, y con la normativa de la Comunidad Autónoma en la que resida el heredero, pudiendo deducir lo que haya pagado en el extranjero. | Paga en España, por el valor de los bienes situados en todo el mundo, y con la normativa del Estado pudiendo deducir lo que haya pagado en el extranjero. |
| **Causahabiente no residente en España** | No paga en España. | No paga en España. | No paga en España. |

*Fuente: elaboración propia.*

Por tanto, la tributación del heredero depende de si el mismo es residente o no residente, de si el causante es residente o no residente y de si este último tenía bienes en España o fuera de ella. Dependiendo de estos criterios, el heredero tributará aplicándose la normativa estatal o de la Comunidad Autónoma correspondiente. Esta clasificación puede derivar en que el causahabiente sufra algún tipo de desigualdad de trato[[48]](#footnote-48).

Por lo demás, el impuesto se cuantifica atendiendo a diversos aspectos. Según el art. 9 de la LISD y el art. 22 del RISD, el heredero tributará por el valor neto de la adquisición individual de la herencia: el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles, formando aquélla la base imponible. Sobre esta base se aplicarán las reducciones estatales y/o de las CCAA, obteniéndose la debida base liquidable, regulada en el art. 20 de la LISD y el art. 42 del RISD. Las reducciones son importantes en la cuantificación del impuesto, siendo una de las principales fuentes de conflicto, dadas las distorsiones que su regulación produce sobre el principio de libre circulación y de igualdad. Y es que producen cambios de residencia a CCAA con tributación más baja, con el fin de elegir aquella normativa autonómica que sea fiscalmente más ventajosa, con los consiguientes problemas que ello puede generar[[49]](#footnote-49).

Según el art. 21 de la LISD y el art. 43 del RISD, para obtener la cuota íntegra del impuesto se aplicará a la base liquidable la escala de gravamen que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma. No obstante, si dicha Comunidad no hubiera aprobado ninguna escala al respecto o no hubiera asumido competencias en materia del impuesto o no pudiera aplicarse la normativa propia de la Comunidad a sujetos pasivos, entonces se aplicará la escala de gravamen aprobado por el Estado.

La cuota tributaria regulada en el art. 22 de la LISD y art. 44 del RISD, se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma, así como del grupo, según el grado de parentesco, para obtener así la denominada cuota incrementada[[50]](#footnote-50). Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los citados tramos, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa autonómica, se aplicará el coeficiente multiplicador de la ley estatal del impuesto. Según el art. 23 de la LISD y art. 46 del RISD, las CCAA podrán aprobar las deducciones y bonificaciones convenientes que serán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas por el Estado. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

**3.2.2. Comparativa reguladora entre Comunidades Autónomas**

De acuerdo con la potestad normativa de las CCAA, éstas han ido introduciendo elementos minorativos en su gravamen, produciendo importantes distorsiones y diferenciaciones entre CCAA, cuyas consecuencias analizaremos posteriormente. Veamos a continuación cada uno de los elementos minorativos de gravamen por CCAA.

**A - Reducciones**

Respecto a las reducciones, pasamos a referir las previstas en cada Comunidad Autónoma en un cuadro comparativo, para posteriormente hacer un análisis individualizado de las mismas y explicar posteriormente las consecuencias de su diferenciación en nuestro territorio español.

**REDUCCIONES POR ADQUISICIONES DE DETERMINADOS BIENES**

**REDUCCIONES POR CIRCUNSTANCIAS FAMILIARES Y/O PERSONALES**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Adquisición por relación parental: cónyuge, ascendientes y descendientes** | **Adquisición por personas con discapacidad** | **Adquisición de vivienda habitual** | **Adquisición por beneficiarios de seguros sobre la vida** | **Adquisición de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades** | **Adquisición por creación de empresas y empleo** | **Adquisición de explotaciones agrarias** | **Adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico , cultural o natural** | **Transmisión consecutiva de bienes o sobreimposición decenal** | **Actos de terrorismo** | **Indemnizaciones** |
| **Andalucía** | | X | X | X |  | X |  | X |  |  |  |  |
| **Aragón** | | X | X | X |  | X | X |  |  |  |  |  |
| **Asturias** | |  |  | X |  | X |  |  |  |  |  |  |
| **Baleares** | | X | X | X | X | X | X | X | X | X |  |  |
| **Canarias** | | X | X | X | X | X |  |  | X | X |  |  |
| **Cantabria** | | X | X | X | X | X |  |  | X | X |  |  |
| **C. La Mancha** | |  | X |  |  | X |  |  |  |  |  |  |
| **C. León** | | X | X |  |  | X |  | X | X |  |  | X |
| **Cataluña** | | X | X | X | X | X |  | X | X | X |  |  |
| **Extremadura** | | X | X | X |  | X |  | X |  |  |  |  |
| **Galicia** | | X | X | X |  | X | X | X |  |  | X | X |
| **La Rioja** | |  |  | X |  | X |  | X |  |  |  |  |
| **Madrid** | | X | X | X | X | X |  |  | X |  | X | X |
| **Murcia** | |  |  |  | X | X | X | X | X |  |  |  |
| **Valencia** | | X | X | X |  | X |  | X | X |  |  |  |
| **Navarra** | |  | X |  | X |  |  |  | X |  |  |  |
| **País Vasco:**  **Álava**  **Guipúzcoa**  **Vizcaya** | | X  X  X | X  X  X | X  X  X | X  X  X | X  X  X |  | X |  |  |  |  |
| **ESTADO** | | X | X | X | X | X |  |  | X |  |  |  |

De la tabla podemos extraer diversas conclusiones. Casi todas las CCAA, excepto Asturias, Castilla-La Mancha, La Rioja, Murcia y Navarra, establecen unas reducciones a los parientes más directos: el cónyuge, descendientes o adoptados y ascendientes o adoptantes. Algunas Comunidades han establecido también otras reducciones a parientes más lejanos. Veamos estas reducciones por CCAA.

**a.1. Por razón del vínculo familiar o circunstancias personales**

Andalucía aplica una reducción para cónyuge y parientes directos por herencias en bases imponibles no superiores a 250.000 euros, consistente en una cantidad variable. Y en el caso de bases imponibles comprendidas entre 250.000 euros y 350.000 euros, se aplicará una reducción propia que no podrá exceder de 200.000 euros. El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero[[51]](#footnote-51).

En Aragón, se prevé una reducción del 100 por cien de la base imponible sólo aplicable cuando el importe total del resto de reducciones de la base imponible sea inferior a 150.000 euros; y el patrimonio preexistente del contribuyente no exceda de 402.678,11 euros. En el supuesto de hijos menores de edad, los dos límites anteriores se incrementarán en 150.000 euros por cada hijo menor de edad que conviva con dicho cónyuge.

En Baleares, la reducción se aplica dependiendo del grado de parentesco entre el adquirente y el causante: para descendientes menores de veintiún años: 25.000 euros, más 6.250 euros por cada año menor de veintiún años que tenga el causahabiente, sin exceder de 50.000 euros; para los descendientes de veintiún o más años, cónyuges y ascendientes: 25.000 euros; para los colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad: 8.000 euros; y para los colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños: 1.000 euros.

En Canarias, se aplica también la reducción atendiendo al grado de parentesco entre el adquirente y el causante. Así:

a) para adquisiciones de descendientes y adoptados menores de veintiún años:a.1) menores de diez años de edad: el 100 por cien de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 138.650 euros; a.2) menores de quince años e iguales y mayores de diez años de edad: el 100 por cien de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 92.150 euros; a.3) menores de dieciocho años e iguales y mayores de quince años de edad: el 100 por cien de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 57.650 euros; a.4) menores de veintiuno e iguales y mayores de dieciocho años de edad: el 100 por cien de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 40.400 euros

b) para adquisiciones por cónyuges, descendientes y adoptados de veintiuno o más años, ascendientes y adoptantes:b.1) cónyuge: 40.400 euros; b.2) hijos o adoptados: 23.125 euros; b.3) resto de descendientes: 18.500 euros; y b.4) ascendientes o adoptantes: 18.500 euros

c) para adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad: 9.300 euros

d) para adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y extraños: no habrá lugar a reducción alguna por razón de parentesco.

En Cantabria, la reducción se establece para las adquisiciones obtenidas por descendientes menores de veintiún años: 50.000 euros, más 5.000 euros por cada año de menos de veintiuno que tenga el causahabiente; las de descendientes de veintiún años o más, cónyuges y ascendientes: 50.000 euros; las de colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad: 8.000 euros; y las de colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y extraños: no tendrán reducción alguna por razón de parentesco.

En Castilla y León, losdescendientes y adoptados de veintiún o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, tendrán una reducción de 60.000 euros; en el caso dedescendientes y adoptados menores de veintiún años, 60.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el contribuyente. En los demás casos, se prevé una reducción variable*.*

En Cataluña, se aplica la reducción que corresponda por razón del grado de parentesco entre el adquirente y el causante de la siguiente forma:

a) adquisiciones de descendientes menores de veintiún años: 100.000, más 12.000 euros por cada año de menos de veintiuno que tenga el causahabiente, hasta un límite de 196.000 euros.

b) adquisiciones de descendientes de veintiún años o más, cónyuges y ascendientes: cónyuge: 100.000 euros, hijo: 100.000 euros, resto de descendientes: 50.000 euros y ascendientes: 30.000 euros.

c) adquisiciones de colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad: 8.000 euros.

d) adquisiciones de colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y extraños: sin reducción.

En Extremadura, se aplicará una reducción propia cuando el caudal hereditario del causante no sea superior a 600.000 euros, siempre que el patrimonio preexistente del causahabiente no supere los 300.000 euros. El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, la cual sumada al de las restantes reducciones aplicables por el contribuyente deberá ser igual a 175.000 euros. En este sentido, si la suma de las restantes reducciones fuera igual o superior a esta cantidad no procedería esta reducción. No obstante, los descendientes y adoptados menores de veintiún años podrán aplicarse una reducción en la base imponible de 18.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el contribuyente, sin que la reducción pueda exceder de 70.000 euros.

En Galicia, se aplicará la reducción atendiendo a lo siguiente:

a) por adquisiciones de descendientes y adoptados menores de veintiún años, 1.000.000 de euros, más 100.000 euros por cada año menos de veintiún que tenga el causahabiente, con un límite de 1.500.000 euros.

b) por adquisiciones de descendientes y adoptados de veintiún años o más y menores de veinticinco, 900.000 euros, menos 100.000 euros por cada año mayor de veintiuno hasta veinticuatro; de veinticinco años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 400.000 euros.

c) por adquisiciones de colaterales de segundo y tercer grado, y ascendientes y descendientes por afinidad, 8.000 euros.

d) adquisiciones de colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

En Madrid, se aplica la reducción del siguiente modo:

a) por adquisiciones de descendientes y adoptados menores de veintiún años, 16.000 euros, más 4.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 48.000 euros.

b) por adquisiciones de descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 16.000 euros.

c) por adquisiciones de colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 8.000 euros.

d) por adquisiciones de colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá reducción.

En Valencia, la reducción prevista lo es para las adquisiciones de descendientes y adoptados menores de veintiún años, 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 156.000 euros; y, en las adquisiciones de descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 100.000 euros.

Respecto a las Comunidades Forales, en el País Vasco, distinguimos entre sus tres provincias: Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, ya que cada una tiene un régimen autonómico independiente, y por tanto, normativas diferentes. No obstante, el tipo de reducción es casi similar en los tres territorios. Para las adquisiciones del cónyuge o pareja de hecho, descendientes o ascendientes en línea recta por consanguinidad o adoptantes o adoptados, la reducción será de 400.000 euros. En el caso de colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, la reducción será de 38.156 euros (Álava) y 16.150 euros (Guipúzcoa). Vizcaya aplica una reducción de 40.000 euros para los de segundo grado y de 20.000 euros para los de tercer grado. En las adquisiciones de colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños, no hay lugar a reducción en Álava y Vizcaya. No obstante, en Guipúzcoa se establecerá una reducción de 8.075 euros.

Actualizadas las reducciones autonómicas establecidas por razón del vínculo familiar, cabe indicar por último que lógicamente si una Comunidad Autónoma no hubiera regulado sus propias reducciones, se prevén por la normativa general del impuesto una serie de reducciones. Así:

a) las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, dispondrán de una reducción de 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin pueda exceder de 47.858,59 euros.

b) las adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, de 15.956,87 euros.

c) las adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, de 7.993,46 euros.

d) las adquisiciones de colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá reducción.

Junto al vínculo y cercanía de parentesco entre causante y causahabiente se fijan otras reducciones por determinadas circunstancias que afecten a estos últimos. Casi todas las CCAA establecen reducciones a favor de adquirentes que tengan la consideración legal de minusválidos, y según el grado de discapacidad, excepto en Asturias, La Rioja y Murcia. Si el grado de minusvalía es igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, las CCAA que establecen reducciones son: Baleares, de 48.000 euros (si la minusvalía es física o sensorial); Canarias, de 72.000 euros; Cantabria, de 50.000 euros; Castilla-La Mancha y Castilla y León, de 125.000 euros; Galicia, de 150.000 euros; Madrid, de 55.000 euros; Valencia, de 120.000 euros (física o sensorial); Navarra, de 60.000 euros; y Álava, de 56.109 euros. La legislación general contempla una reducción de 47.858,59 euros.

Si el grado de minusvalía es igual o superior al 65 por ciento, las CCAA que aplican las reducciones son: Aragón con una reducción del 100 por cien del valor de la base imponible; Baleares, de 300.000 euros (física o sensorial); Canarias, de 400.000 euros; Cantabria, de 200.000 euros; Castilla-La Mancha y Castilla y León, de 225.000 euros; Cataluña, de 650.000 euros; Extremadura, de 180.000 euros; Galicia, del 100 por cien de la base imponible a los parientes directos (Grupos I y II, anteriormente citados), siempre que el patrimonio preexistente del contribuyente no exceda de 3.000.000 de euros, y una reducción de 300.000 euros para el resto de contribuyentes; Madrid, de 153.000 euros; Valencia, de 240.000 euros (física o sensorial); Navarra, de 180.000 euros; y, Álava de 176.045 euros. La legislación general prevé una reducción de 150.253,03 euros.

Por lo demás, hay CCAA que aplican esta reducción sin diferenciar grado de minusvalía o que establecen otros grados de discapacidad, mientras ésta alcance el 33 por ciento. Así en Andalucía se aplicará una reducción por sujetos pasivos con discapacidad cuya base imponible no sea superior a 250.000 euros que consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determinará una base liquidable de importe cero[[52]](#footnote-52). Baleares aplicará una reducción de 300.000 euros, si la minusvalía es psíquica de grado igual o superior al 33 por ciento. En Cataluña, se aplicará una reducción de 275.000 euros, si el grado de minusvalía es igual o superior al 33 por ciento. En Extremadura, se establecerá una reducción de 60.000 euros, si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33 por ciento e inferior al 50 por ciento, y una reducción de 120.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 50 por ciento e inferior al 65 por ciento. Asimismo, en Valencia se aplicará una reducción de 240.000 euros para aquellas personas con discapacidad psíquica con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento. En Guipúzcoa, se fijará una reducción de 80.000 euros en las adquisiciones por personas con minusvalía física, psíquica o sensorial y en Vizcaya, se aplicará una reducción de 100.000 euros sin diferenciar naturaleza o grado de discapacidad.

**a.2. Por razón de la naturaleza de lo adquirido**

Una vez referidas las reducciones relacionadas con las circunstancias personales y familiares de los adquirentes, cabe detenernos en las que se establecen en función de la naturaleza del bien o derecho adquirido. Analizaremos las nueve reducciones reguladas por las diferentes normativas.

La mayoría de las CCAA, excepto Castilla-La Mancha, Castilla y León, Murcia y Navarra, regulan una reducción por la adquisición de vivienda habitual, siempre que los causahabientes sean el cónyuge, los ascendientes o los descendientes, o los parientes colaterales mayores de 65 años que hayan convivido con el causante durante un plazo determinado anterior al fallecimiento. Además, se regula como condición la de mantener la adquisición durante un tiempo después del fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo, siendo este tiempo diferente según cada Comunidad Autónoma.

En este sentido, conviene agrupar las CCAA según el porcentaje de reducción aplicado por cada una de ellas. Son muy pocas las CCAA donde se establece una reducción de la vivienda habitual del 100 por cien en la base imponible. En Baleares, se aplicará una reducción del 100 por cien del valor de la vivienda habitual del causante, con el límite de 180.000 euros por cada sujeto pasivo. En Extremadura, cuando la vivienda esté acogida a determinadas modalidades de vivienda de protección pública hasta la fecha de fallecimiento del causante, se aplicará una reducción del 100 por cien. En Galicia, cuando la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual corresponda al cónyuge, la reducción también será del 100 por cien del valor en la base imponible, con un límite de 600.000 euros.

Otras CCAA establecen una reducción del 99 por ciento sobre el valor de la vivienda habitual: Aragón, con el límite de 125.000 euros para cada sujeto pasivo; Canarias, con el límite de 200.000 euros por el valor conjunto de la vivienda, que se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a su participación; y, Cantabria, sin tener en cuenta ninguna limitación.

Por otro lado, son varias las CCAA que establecen para cada sujeto pasivo una reducción del 95 por ciento: Cataluña, con un límite de 500.000 euros por el valor conjunto de la vivienda, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación, siendo en cualquier caso el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos superior a 180.000 euros; La Rioja, con el límite de 122.606,47 euros; Madrid, de 123.000 euros; Valencia, de 150.000 euros; Álava, de 212.242 euros; Guipúzcoa, de 220.000 euros; y Vizcaya, de 215.000 euros. El Estado también prevé esta reducción, con carácter general, con el límite de 122.606,47 euros, aplicable en defecto de regulación autonómica propia.

También hay que considerar las CCAA que aplican una reducción comprendida entre el 95 y el 100 por cien, dependiendo del valor real del inmueble, como son Andalucía y Extremadura. En cambio, Asturias y Galicia establecerán una reducción entre el 95 y el 99 por ciento dependiendo del valor real del inmueble, teniendo en cuenta en esta última Comunidad el límite de 600.000 euros.

Junto a la reducción expuesta, existe en segundo término la aplicable a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando su parentesco con el causante fallecido sea de cónyuge, ascendiente o adoptante, descendiente o adoptado. Las siguientes CCAA establecerán una reducción del 100 por cien, con un límite establecido por cada una de ellas: Baleares, con un límite de 12.000 euros; Canarias, de 23.150 euros; Cantabria, sin establecimiento de límite; Cataluña, de 25.000 euros; Madrid, de 9.200 euros; y, Álava, sin establecimiento de límite. También el Estado aplica esta reducción con un límite de 9.195,49 euros. En Murcia, la base de reducción para las cantidades percibidas por seguros sobre la vida será la parte no sujeta a la reducción a que se refiere el artículo 20.2.b) de la LISD.

En los territorios forales, esta reducción varía. Así, en Navarra, las percepciones de cantidades de las entidades aseguradoras de contratos de seguros que se hubieran celebrado antes del 24 de junio de 1992, disfrutarán de las siguientes reducciones: del 90 por ciento de las cantidades que excedan de 3.005,06 euros, cuando el parentesco entre el contratante y el beneficiario sea el de ascendiente o descendiente por afinidad; del 50 por ciento cuando el parentesco entre el contratante y el beneficiario sea el de colateral de segundo grado; del 25 por ciento cuando el parentesco entre el contratante y el beneficiario sea el de colateral de tercer o cuarto grado; y, del 10 por ciento cuando dicho parentesco sea más distante o no exista parentesco. En Guipúzcoa, para el cónyuge o pareja de hecho, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, se aplicará una reducción de 400.000 euros; para los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de una pareja de hecho, una de 16.150 euros, así como del 25 por ciento de la cantidad restante; y, para colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de una pareja de hecho, una de 8.075 euros. Se aplicará una reducción del 100 por cien cuando se trate de cantidades percibidas por razón de los seguros sobre la vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público. Finalmente, en Vizcaya se practicarán las siguientes reducciones: para el cónyuge o pareja de hecho, descendientes o ascendientes en línea recta por consanguinidad o adoptantes o adoptados, una reducción de 400.000 euros; para los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de una pareja de hecho, una del 50 por ciento con el límite de 200.000 euros; y, para los colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños, una del 10 por ciento, con el límite de 40.000 euros.

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 el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades correspondientes a una Comunidad Autónoma, se aplicarán también otras reducciones, siempre que se mantenga la adquisición durante un tiempo establecido por cada Comunidad Autónoma, después del fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. No obstante, cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado. Esta reducción se regula en todas las CCAA, excepto en la Comunidad Foral de Navarra.

Para comparar las CCAA, es conveniente agruparlas según el criterio del porcentaje de reducción aplicado. Así pues, Extremadura es la única Comunidad que establece una reducción del 100 por cien sobre el mencionado valor. Aquellas Comunidades que establecen un porcentaje de reducción del 99 por ciento son: Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Madrid, Galicia, La Rioja y Murcia. En Asturias y Castilla-La Mancha, se aplicará la reducción estatal del 95 por ciento, más la reducción propia del 4 por ciento del mencionado valor. No obstante, en algunas de ellas habrá que cumplir una serie de requisitos establecidos en las correspondientes normativas autonómicas sobre esta materia.[[53]](#footnote-53) Otras CCAA regulan una reducción del 95 por ciento: Baleares, Canarias (para los ascendientes, adoptantes y colaterales, en su caso), Cataluña (en caso de adquisición de participaciones en sociedades laborales, la reducción establecida será del 97 por ciento), Valencia, Álava y Vizcaya. El Estado también aplica, con carácter general, este tipo de porcentaje de reducción. Finalmente, Guipúzcoa establece una reducción del 75 por ciento.

Siguiendo con el análisis de las reducciones, cabe indicar en cuarto lugar que son muy pocas las CCAA que han optado por aplicar una reducción por las adquisiciones por causa de muerte que se destinen a la creación de una empresa o negocio profesional y empleo, siempre que se cumplan una serie de requisitos. Así, en Aragón se aplicará una reducción del 30 por ciento, mientras que en Baleares se practicará una reducción por adquisición de dinero o de bienes del 50 por ciento. En Galicia, para los descendientes de cualquier tipo de bien se fija una reducción del 95 por ciento, con un límite de 118.750 euros. En caso de que el causahabiente acredite un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, el límite será de 237.500 euros. Y en Murcia, se aplicará una reducción por adquisición de dinero o de bienes inmuebles del 99 por ciento, siempre que en todos los casos, dichas adquisiciones se destinen a los fines previstos.

En quinto lugar, cabe destacar que más de la mitad de las CCAA establecen una reducción para el supuesto de adquisición de una explotación agraria ubicada en el territorio de cada Comunidad, siempre que el adquirente tenga la condición de agricultor profesional, y mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante un período de tiempo siguiente a la fecha del fallecimiento del causante, salvo que falleciese dentro de este plazo. Esta reducción es aplicable al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante. En aquellos casos en los que los adquirentes no tengan una relación de parentesco con el transmitente deberán cumplir además una serie de requisitos establecidos en cada normativa autonómica[[54]](#footnote-54).

Extremadura es la única Comunidad Autónoma que prevé una reducción del 100 por cien sobre el valor de la explotación agraria con el límite del valor real de los bienes y derechos transmitidos. Vizcaya aplica una reducción del 100 por cien en caso de continuación de la explotación. Las CCAA que prevén una reducción del 99 por ciento son: Andalucía, Castilla y León, La Rioja y Murcia, sobre el valor de la explotación agraria. Galicia también establece esta reducción, teniendo en cuenta el valor de la explotación agraria, el valor de elementos de ésta, el valor de fincas rústicas, o el valor de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones, que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica.

Las CCAA que practicarán una reducción del 95 por ciento son: Baleares, sobre el valor de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrario; Cataluña, sobre el valor de determinadas fincas rústicas de dedicación forestal y sobre el valor de bienes del causante utilizados en la explotación agraria del causante; Galicia, sobre el valor de fincas rústicas incluidas en la Red gallega de espacios protegidos; y, Valencia, sobre el valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa agrícola transmitida.

Por lo demás, en Vizcaya, se prevé una reducción del 90 por ciento sobre el valor del total de una explotación agraria, que será del 75 por ciento sobre el valor de una finca rústica o de parte de una explotación agraria. Estas reducciones se incrementarán en diez puntos porcentuales, en cada caso, con el límite del 100 por cien, si el adquirente es un agricultor joven o un asalariado agrario. La reducción será del 50 por ciento por la adquisición de terrenos por los titulares de explotaciones agrarias para completar bajo una sola linde el 50 por ciento, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la [Ley 19/1995, de 5 de julio](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/l19-1995.html), de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Siguiendo con las reducciones, nos detendremos en sexto lugar en las reducciones relativas a la adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las CCAA, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en cada normativa autonómica y se mantengan los bienes adquiridos en el patrimonio del adquirente durante un tiempo a la muerte del causante, salvo que en este plazo fallezca el adquirente. Esta reducción se contempla en Baleares, que será del 99 por ciento de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de la Comunidad, siendo del 97 por ciento en Canarias, para cónyuges y descendientes o adoptados.

En Baleares, Cantabria, Madrid y el propio Estado se prevé una reducción por adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de otras CCAA, del 95 por ciento de su valor, para cónyuges y descendientes o adoptados. En Navarra, también se disfrutará de una reducción del 95 por ciento, para las adquisiciones *mortis causa* de terrenos declarados como espacios naturales protegidos o propuestos como lugares de Interés Comunitario de la Red ecológica europea Natura 2000.

En Castilla y León, se aplicará una reducción del 99 por ciento del valor de los bienes, pero siempre que estos bienes se cedan a favor de la Administración de la Comunidad de Castilla y León, Corporaciones Locales de la Comunidad, museos de titularidad pública de la Comunidad de Castilla y León u otras instituciones culturales dependientes de los entes públicos territoriales de la Comunidad de Castilla y León.

En Cataluña, la reducción será del 95 por ciento del valor de los bienes culturales de interés nacional y de los bienes muebles del Patrimonio Cultural Catalán, de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de otras CCAA, de los bienes a que se refieren los apartados 1 y 3 del [artículo 4 de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l19-1991.html#I92), del impuesto sobre el patrimonio, y de la obra propia de los artistas a que se refiere el artículo 4.3.b de la citada Ley del Estado 19/1991, si el causante es el mismo artista, para el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante.

En Murcia, por su parte, se prevé una reducción por adquisición de bienes del Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia o de bienes muebles de interés cultural, o catalogados para su cesión temporal a esta Comunidad del 99 por ciento de su valor, para cónyuge, descendientes adoptados y ascendientes o adoptantes.

Finalmente en Valencia, en los supuestos de transmisiones de bienes del patrimonio cultural valenciano gozarán de una reducción aquellos inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano, en función del periodo de cesión del bien, del siguiente porcentaje del valor del mismo: del 95 por ciento, para cesiones de más de 20 años; del 75 por ciento, para cesiones de más de 10 años; y del 50 por ciento, para cesiones de más de 5 años, siempre que la cesión se efectúe a favor de la Generalitat y las entidades locales de la Comunidad Valenciana; los entes del sector público de la Generalitat y de las entidades locales; las universidades públicas, los centros superiores de enseñanzas artísticas públicos y los centros de investigación de la Comunidad Valenciana, y las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a y b del [artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l49-2002.cpt2.html#I54), de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, siempre que persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural.

Para finalizar las reducciones cabe detenernos por último en otro tipo de reducciones previstas en menor grado por distintas CCAA. Así, se establece una reducción por transmisión consecutiva de bienes, también denominada por sobreimposición decenal, únicamente en Baleares, Canarias, Cantabria y Cataluña[[55]](#footnote-55). También se establece una reducción por indemnizaciones derivadas de actos de terrorismo percibidas por los beneficiarios, del 99 por ciento en Galicia y Madrid. Y otra reducción por indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas a los herederos de los afectados por el Síndrome Tóxico, del 99 por ciento sobre los importes percibidos en Castilla y León, Galicia y Madrid.

**B - Escalas de gravamen**

Establecidas las bases liquidables del impuesto, se aplicarán sobre ellas las escalas de gravamen que hayan sido aprobadas por las respectivas CCAA o por el Estado, conforme a lo establecido en la Ley de Cesión, obteniéndose así la cuota íntegra del impuesto, como hemos visto anteriormente. En este sentido, las CCAA que no establecen una escala propia en sus normativas fiscales autonómicas son: Aragón, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura y La Rioja. Cantabria establece una escala idéntica a la del Estado. Los tipos de gravamen que se aplican en estas CCAA están comprendidos entre el 7,65 y 34 por ciento, dependiendo de los tramos de la base liquidable[[56]](#footnote-56).

Las demás CCAA establecen escalas aplicables en su territorio. Andalucía, Asturias y Murcia son las CCAA donde se aplica un tipo de gravamen más alto, pues según los tramos de la base liquidable, los tipos oscilan entre el 7,65 y el 36,50 por ciento. En cambio, Baleares y Galicia aplican los tipos de gravamen más bajos de las Comunidades del régimen común, siendo éstos del 1 al 20 por ciento y del 5 al 18 por ciento, respectivamente. Cataluña establece unos tipos de gravamen entre 7 y 32 por ciento. Finalmente, Madrid y Valencia aplican unos tipos de gravamen que oscilan entre el 7,65 y el 34 por ciento, según los tramos de la base liquidable establecidos.

Respecto a los Territorios Forales, en Navarra se aplica un porcentaje reducido del 0,80 por ciento, y en el País Vasco del 1,5 por ciento para cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes en línea recta por consanguinidad. En Navarra, a los ascendientes y descendientes por afinidad también se les aplicará el 0,80 por ciento, aunque se gravará el exceso sobre la base liquidable entre el 6 y el 20 por ciento, y en el País Vasco, unos porcentajes entre el 5,70 y el 34,58 por ciento, según los tramos de base liquidable para ascendientes y descendientes por afinidad.

**C - Cuotas: incrementada y líquida**

Como hemos visto anteriormente, a la referida cuota íntegra se han de aplicar unos coeficientes multiplicadores en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente de los adquirentes que hayan sido aprobados por cada Comunidad Autónoma, así como del grupo, según el grado de parentesco, para obtener así la denominada cuota incrementada. El hecho de introducir los coeficientes multiplicadores en atención al patrimonio preexistente del sujeto pasivo como elementos fundamentales en la determinación de la cuota tributaria del ISUC fue una de las novedades más importantes de la LISD, con el objetivo de corregir el resultado redistributivo de la herencia para conseguir una mayor progresividad y una mejor distribución de la carga fiscal[[57]](#footnote-57).

Las CCAA que establecen los coeficientes multiplicadores y tramos del patrimonio preexistente, como los que regula el Estado, son: Andalucía, Aragón, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, La Rioja, Murcia, Navarra y País Vasco. Baleares y Cataluña fijan sus propios coeficientes y tramos. El resto de territorios establecen los mismos que el Estado, salvo alguna variación.

Finalmente, sobre la cuota incrementada por los referidos coeficientes se aplicarán las bonificaciones y deducciones correspondientes, obteniéndose así la cuota líquida del impuesto. Tanto el Estado como cada Comunidad Autónoma establecen las suyas, en cuantía distinta, llegando a encontrar importantes disparidades entre CCAA. Así, casi todas las CCAA aplican este tipo de beneficios fiscales, excepto en Castilla y León y Extremadura. Así pues, el cónyuge, los descendientes o adoptados y los ascendientes o adoptantes podrán aplicarse las bonificaciones y deducciones en la cuota tributaria que pasamos a referir.

En Aragón, se contempla la bonificación para hechos imponibles devengados a partir del 1 de enero de 2016, del 65 por ciento, siempre y cuando la base imponible sea igual o inferior a 100.000 euros y el patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 100.000 euros. En Asturias, se aplicará una bonificación del 100 por cien de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten aplicables, siempre que la base imponible sea igual o inferior a 150.000 euros y que el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402.678,11 euros. La presente bonificación resultará asimismo de aplicación a los contribuyentes con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 65 por ciento, siempre que su patrimonio preexistente no sea superior al citado importe, con independencia de su grado de parentesco con el causante.

En Baleares, se contempla una bonificación del 99 por ciento sobre la cuota íntegra corregida, únicamente a los descendientes menores de veintiún años. En Canarias, una bonificación del 99,9 por ciento de la cuota tributaria. En Castilla-La Mancha, se prevén las siguientes bonificaciones, en función del importe de la base liquidable de sus respectivas declaraciones tributarias: así, paradeclaraciones tributarias cuya base liquidable sea inferior a 175.000 euros, una bonificación del 100 por cien de la cuota tributaria; si es igual o superior a 175.000 euros e inferior a 225.000 euros, una bonificación del 95 por ciento; si es igual o superior a 225.000 euros e inferior a 275.000 euros, del 90 por ciento; si es igual o superior a 275.000 euros e inferior a 300.000 euros, del 85 por ciento; y si es igual o superior a 300.000 euros, del 80 por ciento de la cuota tributaria. Los sujetos pasivos con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento podrán aplicarse una bonificación del 95 por ciento de la cuota tributaria.

En Cantabria, se establece una bonificación del 99 por ciento. Además el sujeto pasivo gravado por este impuesto tendrá derecho a deducirse la tasa por valoración previa de inmuebles objeto de adquisición, en los casos en que adquiera bienes valorados por el perito de la Administración. En Cataluña, también se establece una bonificación del 99 por ciento para el cónyuge. Para los descendientes o adoptados y ascendientes o adoptantes, se aplicará una bonificación en el porcentaje medio ponderado que resulte de la aplicación para cada tramo de base imponible de los porcentajes comprendidos entre el 57,37 y el 99 por ciento. Estos porcentajes se reducen a la mitad, en caso de que el contribuyente opte por aplicar otras reducciones y exenciones, excepto la reducción por vivienda habitual.

En Galicia, no se contemplan bonificaciones, pero sí una deducción del 99 por ciento del importe de la cuota. En La Rioja, se establecerá también una deducción del 99 por ciento, pero si la base liquidable es inferior o igual a 500.000 euros. La deducción será del 98 por ciento para las bases liquidables que superen los 500.000 euros. En Madrid, se prevé también la bonificación del 99 por ciento de la cuota tributaria.

En Murcia, se aplicarán las siguientes deducciones: para los descendientes o adoptados menores de veintiún años, una deducción del 99 por ciento, y para los descendientes o adoptados de veintiuno o más años, cónyuges y ascendientes o adoptantes, una deducción del 60 por ciento. No obstante, esta deducción será del 99 por ciento en el caso de sujetos pasivos integrantes de una familia numerosa de categoría especial, siempre y cuando el causante sea miembro integrante de dicha familia.

En Valencia, se aplicará una bonificación del 75 por ciento para descendientes o adoptados menores de veintiún años, del 50 por ciento para descendientes o adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes o adoptantes, y del 75 por ciento para discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento o discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

Analizadas las distintas bonificaciones y deducciones autonómicas previstas por razón del vínculo de parentesco con el causante, a favor del cónyuge y causahabientes, cabe simplemente referir brevemente otro tipo de deducciones prevista en Navarra, en las tres provincias del País Vasco y en el Estado: la citada deducción por doble imposición. No obstante, en el Estado, se aplicará una bonificación del 50 por ciento de la cuota, siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla y durante los cinco años anteriores que finalicen el día anterior al del devengo. No obstante, se elevará al 99 por ciento para el cónyuge, descendientes o adoptados y ascendientes o adoptantes.

Pues bien, de las tablas expuestas y de toda la información referida, podemos obtener una serie de conclusiones. Debido a la cesión del ISUC por el Estado a las CCAA, éstas han visto una auténtica oportunidad para recaudar fondos en su territorio aplicando su propia normativa del impuesto. Esto ha provocado claras diferencias en el ejercicio de la potestad normativa del ISUC de cada Comunidad Autónoma, produciéndose importantes distinciones en la aplicación de sus propias reducciones, deducciones y bonificaciones.

Aquellas CCAA que establecen una reducción del 100 por cien sobre algunos de los diferentes tipos de reducciones expuestos son los siguientes: Aragón y Galicia en las adquisiciones por personas con discapacidad; Baleares, Extremadura y Galicia en las adquisiciones de vivienda habitual; Álava, Baleares, Canarias, Cantabria, Cataluña, Madrid y Murcia, así como el Estado, en las adquisiciones de beneficiarios de seguros sobre la vida; Extremadura es la única que establece esta reducción en la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades; y Extremadura y Vizcaya en las adquisiciones de explotaciones agrarias. Si bien, en los demás tipos de reducciones no existe ninguna Comunidad Autónoma que aplique una reducción del 100 por cien.

Por otro lado, Andalucía, Asturias y Murcia son las CCAA donde se aplican mayores tipos de gravamen, llevando a un alto grado de tributación. En cambio, los territorios autonómicos donde se aplican los tipos más bajos son en Baleares, Galicia, Navarra y País Vasco. No obstante, en los territorios donde más se tributa por este impuesto es en Asturias, Aragón y Murcia, y en donde menos en Canarias, Cantabria, Madrid y País Vasco[[58]](#footnote-58).

En definitiva, la carga fiscal que puede llegar a soportar los contribuyentes, cuando se les aplica las normativas autonómicas, puede ser considerablemente menor a la impuesta por la legislación estatal, existiendo importantes diferencias de gravamen entre contribuyentes de una u otra Comunidad Autónoma. Esto puede derivar en competencia desleal que lleve a una deslocalización masiva con la consiguiente quiebra de ciertos principios estructurales tributarios. Por lo tanto, la carga fiscal puede variar entre residentes y no residentes en España, y entre residentes y no residentes en una Comunidad Autónoma, provocando diferencias de trato entre los mismos. Esto es debido, en parte, al establecimiento de beneficios fiscales a favor de los residentes en su territorio por parte de las mismas, que tienen como resultado que los no residentes no puedan gozar de dichas bonificaciones y reducciones autonómicas, incluso aún estando en una situación comparable y poseer la misma capacidad económica, debido solamente al lugar donde tengan su residencia. Estas diferencias de trato, aunque acordes a la previsión normativa y en el margen de actuación previsto para ésta, pueden generar determinados problemas jurídico-tributarios relacionados con la posible vulneración de principios constitucionales tales como el principio de igualdad, así como de principios comunitarios, como los de libre circulación y no discriminación que pasamos a exponer.

**3.2.3. Problemas derivados de las regulaciones del impuesto**

**A - Problemas internos: Vulneración del principio de igualdad**

Sin lugar a duda, uno de los principales problemas en materia de imposición de las sucesiones en España es el generado por la desigualdad de trato que se produce en función de la residencia del sujeto pasivo. Y ello tanto desde la perspectiva constitucional, como del derecho de la UE. Como hemos indicado, en nuestro territorio este impuesto permite el desarrollo de competencias normativas por parte de las CCAA, para sus residentes, no resultando homogénea en consecuencia la regulación del impuesto en todo el territorio nacional, al existir importantes diferencias entre CCAA, y en la aplicación de la normativa entre residentes en España y no residentes.

Las CCAA están sujetas a las exigencias derivadas, lógicamente, del texto constitucional, así como de las derivadas de las leyes reguladoras de su financiación. En este sentido, el ISUC no puede suponer una diferencia de trato fiscal para los contribuyentes, por su desigual ubicación geográfica dentro de nuestro territorio. Las CCAA deben de respetar el principio de igualdad del art. 1.1 de la CE como uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico, así como el art. 14 que señala que “los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”. Este último enlazado con el art. 31 de la CE. El primero vetaría las desigualdades ante la ley entre contribuyentes por razones subjetivas, el segundo se enmarcaría dentro de la materia fiscal fundándose en razones objetivas referentes específicamente a la capacidad económica de los sujetos pasivos. Puede ser que una ley tributaria incida en una desigualdad por motivos subjetivos u objetivos, como venimos observando conforme al criterio de la residencia[[59]](#footnote-59).

El propio TC confirma la relación entre estos artículos al señalar que la igualdad ante la ley es un concepto que no se puede separar de los principios de justicia tributaria, y que además la igualdad establecida en el art. 14 de la CE se encuentra claramente integrada en el citado art. 31 de la CE, como bien establece la STC 45/1989, de 20 de febrero. Así, este último artículo afirma que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Estos principios también se encuentran referidos en el art. 3 de la LGT, estableciendo que la ordenación del sistema tributario se fundamenta en los “principios de capacidad económica, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. Tal y como indica el profesor PÉREZ ROYO, para manifestar que hay desigualdad en materia tributaria debe recurrirse a estos artículos en su conjunto. Estos principios sirven, en definitiva, para alcanzar la justicia en el plano tributario[[60]](#footnote-60).

El principio de igualdad en el ámbito fiscal supone que todos los obligados tributarios que se encuentren ante iguales supuestos de hecho deben ser iguales en el trato fiscal, y por tanto, el reparto de la carga tributaria que deban satisfacer debe ser equitativo. Así, en el caso de que el legislador trate de manera desigual presupuestos de hecho básicamente iguales de manera arbitraria o irrazonable, difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de los tributos[[61]](#footnote-61).

Este principio se encuentra relacionado con la exigencia de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma forma, admitiéndose, no obstante, desigualdades siempre que no sean arbitrarias, irrazonables o infundadas. El TC desarrolla este principio en diversas sentencias, como la STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, o la STC 60/2015, de 18 de marzo de 2015, sentando una serie de bases. Así, el principio de igualdad:

* no trata de prohibir cualquier tipo de desigualdad, sino únicamente que incluye alguna diferencia entre situaciones que pueden ser consideradas iguales y que no tienen una razón objetiva que la justifique. O dicho de otro modo, se prohíbe aquella desigualdad que pueda ser considerada como discriminatoria.
* exige que aquellos supuestos de hecho que se consideren iguales deben de tener las mismas consecuencias jurídicas.
* solamente prohíbe aplicar desigualdades a través de criterios poco objetivos o irrazonables, así como que tengan un fin gravoso o injustificado.

De acuerdo con ello, en aquellas situaciones consideradas iguales cuando haya alguna diferenciación, ésta debe ser lícita, y las consecuencias jurídicas deben ser proporcionadas a dicho fin. De este modo, se debe evitar que se originen resultados artificiosos o desmesurados, puesto que el trato desigual que se produzca debe ser coherente con los fines perseguidos por la normativa[[62]](#footnote-62).

Como hemos apuntado al comienzo de este apartado, el principio de igualdad es vulnerado en nuestro territorio debido a la dispar regulación autonómica en materia sucesoria, provocando una importante brecha fiscal entre las mismas. Si el impacto del ISUC depende sólo de la ubicación geográfica, ¿dónde queda la situación económica en que se encuentra el sujeto obligado al pago? Y es que conforme a la actual regulación, dos sujetos con la misma capacidad económica tributarán de forma totalmente diferente, sólo por el hecho accidental o “buscado” en la medida de lo posible de residir en un territorio u otro.

Las adquisiciones *mortis causa* tributarán en nuestro país de diferente modo dependiendo de la ubicación geográfica de los causahabientes, según las reducciones, tipos de gravámenes, bonificaciones y deducciones, previstas en cada caso como hemos visto anteriormente, bien en función de la relación de parentesco existente entre el transmitente y el sujeto pasivo, o el patrimonio previo o bien según la naturaleza del bien o derecho adquirido. En este sentido, las transmisiones entre parientes más cercanos soportan una fiscalidad más beneficiosa, debido a las reducciones aplicables sobre la base imponible. En cambio, los parientes más lejanos soportan más carga fiscal debido a que las reducciones no son tan ventajosas[[63]](#footnote-63).

NÚÑEZ GRAÑÓN establece que “la diferencia en función del grado de parentesco está justificada, por el concepto tradicional de familia, que en este caso engloba a todos los ascendientes y descendientes en línea directa y al cónyuge, diferenciándolos de los colaterales, ascendientes y descendientes por afinidad”. Se considera que tal medida no vulnera el principio de igualdad, ya que aunque se esté tratando situaciones iguales de forma diferente, es por una causa justificada: la protección de la familia. Junto a ello, está justificado que las situaciones más desamparadas económicamente deban tener una mayor consideración, como es el caso de los descendientes o adoptados menores de veintiún años[[64]](#footnote-64).

Ahora bien, el resto de medidas de reducción o deducción previstas, según CCAA, generan importantes distorsiones. BARBERÁN LAHUERTA establece que el sistema tributario español permite otorgar diferencias en el tratamiento del ISUC entre distintos territorios. Así, al tener las CCAA su propia autonomía y poder normativo financiero en el impuesto, se puede llegar a “que se generalicen situaciones de falta de equidad o de discriminación entre ciudadanos, simplemente por razón del territorio, aunque entre ellos concurran una capacidad de pago similar”, lo que puede atentar contra el principio de igualdad y el de generalidad. El hecho de atribuir competencias normativas de este impuesto a las CCAA, ha llevado a modificar las tarifas, las reducciones, bonificaciones y deducciones, produciendo diferencias injustificadas entre las CCAA. El legislador debe controlar que se graven objetivamente igual todas aquellas situaciones que tengan igual capacidad económica, y subjetivamente a toda persona que se encuentre en dicha situación, sin que puedan quedar excluidos los hechos o los sujetos, de forma arbitraria o injustificada[[65]](#footnote-65).

En conclusión, lo que el principio de igualdad trata de exigir es la prohibición de contribuyentes privilegiados en el territorio nacional, incentivando la igualdad entre todos los obligados tributarios, o lo que es lo mismo, intenta evitar la desigualdad tributaria interregional injustificada, sin que pueda utilizarse como argumento la legítima opción de cada Comunidad Autónoma de atraer capitales fundamentada en su autonomía financiera, puesto que no todos los sujetos disponen de capacidad de movilidad entre territorios. De igual modo, debe quedar vetado el desigual trato fiscal entre residentes y no residentes en territorio español, que incurre en la posible vulneración de principios comunitarios de libre circulación y no discriminación. La legislación española no ha cumplido con esta exigencia, desembocando en la denuncia de España por parte de la Comisión Europea ante el TJUE, tal y como ahora detallaremos.

**B - Problemas comunitarios: Vulneración del principio de libre circulación y no discriminación**

Nuestra normativa interna sobre el ISUC ha generado importantes controversias con relación al Derecho de la UE. La jurisprudencia comunitaria ha revisado en este sentido la diferencia de trato dada por la legislación española entre residentes y no residentes, desarrollando un procedimiento contra el Reino de España por infracción de la normativa europea. Y es que han sido varias las ocasiones que la Comisión Europea ha solicitado del Gobierno español la reforma de su legislación interna del impuesto por dicha infracción, en especial por lo referente a la libre circulación de capitales.

La Comisión mantiene en su demanda presentada contra España que la Ley estatal permite a las CCAA establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en su territorio. De este modo, una sucesión en la que intervenga un causahabiente o un causante no residente, o bien una sucesión que tuviera por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podía beneficiarse de esas reducciones fiscales, originándose una diferencia de trato,y un obstáculo a la libre circulación de personas y de capitales[[66]](#footnote-66).

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12 (en adelante, STJUE de 2014), resuelve el proceso que la Comisión Europea inició al respecto.

Antes de revisar su contenido nos detendremos brevemente en el proceso desarrollado. El proceso contra el Reino de España se inicia mediante un escrito de requerimiento de 11 de julio de 2007, en el que advertía de la posible incompatibilidad de algunos aspectos de la legislación estatal del impuesto. En especial, se alude a la posible vulneración que los arts. 24 y 40 de la Ley 21/2001 (actualmente arts. 32 y 48 de la Ley de Cesión), que recogen el alcance de la cesión, puntos de conexión y las competencias normativas del ISUC, podrían producir con relación a los arts. 21 y 63 del TFUE, que garantizan el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los EM y prohíben todas las restricciones a los movimientos de capitales, así como con los arts. 28 y 40 del Acuerdo EEE, que aseguran la libre circulación y prohíben las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia.

El Reino de España respondió con un escrito de 23 de octubre de 2007 en el que afirmaba que el contenido de la demanda incurría en la imprecisión y la incoherencia de su objeto y de los motivos que la fundamentaban. Además señalaba que la Comisión se apoyaba en una hipótesis errónea, al considerar que la situación de los residentes y de los no residentes era siempre comparable. La Comisión no conforme con el escrito, envió un dictamen motivado al Gobierno español, el 7 de mayo de 2010, solicitando formalmente la modificación del régimen fiscal aplicable a las sucesiones en territorio español, debido a la discriminación hacia los no residentes y respecto a los activos situados en el extranjero, ya que podría suponer una vulneración a la libre circulación de capitales. España respondió con escrito de 26 de julio de 2010, manifestando que la Ley 21/2001 a la que se refería la Comisión en su dictamen motivado, había sido sustituida por la Ley de Cesión. La Comisión le envió posteriormente un dictamen motivado complementario, de fecha 17 de febrero de 2011, que fue respondido por el Reino de España el 19 de mayo de 2011, argumentando que no existe un marco nacional de referencia único con el que pueda compararse la ventaja derivada del nivel de imposición inferior y que las diferencias de trato resultan de la diversidad de las autoridades competentes en materia fiscal en España. Al no quedarse satisfecha la Comisión por esas respuestas, interpuso un recurso ante el TJUE por incumplimiento, el 7 de marzo de 2012, con arreglo al art. 258 del TFUE. El Reino de España mediante un escrito separado de 23 de marzo de 2012 se opuso a dicho recurso.

El TJUE resuelve el asunto planteado, señalando que el Reino de España incumple las obligaciones que le incumben en virtud del art. 63 del TFUE y 40 del Acuerdo EEE, al permitir que se introduzcan diferencias en el trato fiscal de las sucesiones entre los causahabientes residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España, y entre las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste. Es decir, en dicha sentencia se declara de forma indubitada la incompatibilidad con el Derecho de la UE, del tratamiento que la LISD otorga a los no residentes en España.

El Tribunal sostiene que la posibilidad de dar un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, “aun cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales, con independencia de si todas las Comunidades Autónomas han ejercido o no la facultad prevista por la legislación estatal discutida”. Es decir, el TJUE considera que la aplicación de la normativa de un Estado miembro que relaciona una reducción de la base imponible del ISUC con respecto al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión, estableciendo una mayor carga fiscal para los no residentes o bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituyendo sin lugar a duda una restricción de la libre circulación de capitales.

En conclusión, señala la referida sentencia, que el origen del problema no se encuentra en la ley estatal del impuesto, ni tan siquiera, en los modos de sujeción al impuesto, sino que radica en la gran variedad de normas propias de las CCAA. El TJUE no cuestiona, sin embargo, el reparto de las competencias entre el Estado español y sus CCAA respecto del ISUC, ni tampoco la normativa de cada una de las CCAA, sino la legislación estatal[[67]](#footnote-67).En definitiva, lo que cuestiona es el criterio de conexión establecido en la Ley de Cesión, que recoge la aplicación de los beneficios fiscales sólo a los sujetos pasivos residentes en alguna Comunidad Autónoma o cuando el inmueble está situado en una de ellas. La justicia europea recrimina, por tanto, el hecho de que los no residentes no pueden beneficiarse de las deducciones autonómicas del estado español, siendo contrario a la UE[[68]](#footnote-68). No debemos olvidar que los no residentes tributan por la modalidad real de gravamen, es decir, sólo por aquellos bienes y derechos que se adquieran *mortis causa* y que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en España, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

GARCÍA PRATS recalca que el recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión afecta únicamente a la regulación estatal del ISUC, sin analizar la incompatibilidad de las normas tributarias aprobadas por las CCAA en el ámbito de sus competencias. De tal modo que no se juzga las medidas internas que el estado español utiliza para asignar la competencia tributaria a las CCAA, si no que sitúa al Estado español como responsable de la adecuación de su normativa a las exigencias comunitarias.

La Comisión identifica en su demanda los preceptos de la normativa española que generan el resultado contrario a las exigencias del ordenamiento de la UE, todos ellos relacionados con los puntos de conexión que concretan la cesión del impuesto a las CCAA (el art. 32 de la Ley de Cesión), y la atribución de competencias normativas a las CCAA en relación con el ISUC (el art. 48 de la Ley de Cesión). Así se cuestionan por su posible vulneración con la normativa de la Unión:

* los arts. 20.4 y 20.5 de la LISD, en lo que se refiere a la aplicación de las reducciones en la base imponible.
* el art. 21.3 de la LISD, respecto a la tarifa del impuesto.
* el art. 22.4 de la LISD, referido a la aplicación de los coeficientes multiplicadores por patrimonio preexistente sobre la cuota íntegra del impuesto[[69]](#footnote-69).

Esta sentencia implica, en definitiva, una imperativa corrección del régimen del ISUC español, obligando a realizar los oportunos cambios normativos. Ahora bien, cumplir con lo establecido en esta sentencia resulta complejo, debido a la diversidad de regímenes del impuesto en el interior de nuestro territorio como ya sabemos[[70]](#footnote-70).

FERNÁNDEZ JUNQUERA se detiene en algunas cuestiones relativas a la argumentación de las partes. Así, la Comisión Europea denuncia que los contribuyentes que deben aplicarse la legislación estatal deben soportar una carga fiscal más elevada, que la que tienen que soportar aquellos contribuyentes que se les aplica la legislación de la Comunidad Autónoma. El Reino de España discrepa, afirmando que no han sido examinadas todas las normativas fiscales autonómicas, ya que hay algunos casos en que el no residente soporta una carga fiscal inferior a la del residente, refiriendo la necesidad de haber analizado todas las normativas autonómicas. Otra cuestión que el Reino de España defiende es que no se puede comparar la situación entre residentes y no residentes, ya que los residentes al estar sujetos por obligación personal, tributarán por todas las adquisiciones de bienes y derechos con independencia del lugar en el que se hallen o son ejercitables, mientras que los no residentes al estar sujetos por obligación real, sólo tributarán por las adquisiciones de bienes situados en el territorio español y de derechos ejercitables en el mismo territorio. La Comisión no considera, sin embargo, que esto sea motivo suficiente para que pueda haber una diferencia de trato entre ambas clases de contribuyentes[[71]](#footnote-71). En definitiva, afirma la autora, que en esta sentencia no se declara la imposibilidad de la existencia de distintos regímenes dentro de un Estado, sino que no se aplique a los no residentes aquellos regímenes fiscales más favorables, que sí se aplican a los residentes de esas CCAA[[72]](#footnote-72).

Establecida la cuestión y analizado el desarrollo y las conclusiones de esta importante y clarificadora sentencia, debemos observar los efectos que la misma genera. Esta sentencia ha dado lugar a que el Estado español debe adecuar la normativa del ISUC a las exigencias derivadas de aquélla. El Gobierno español se ha visto así obligado a modificar aquellos aspectos de su legislación estatal incompatibles con la normativa comunitaria, equiparando las situaciones entre los no residentes y los residentes autonómicos[[73]](#footnote-73).

Ahora bien, una cosa es la exigencia teórica, y otra, el resultado práctico. La obligada modificación se ha efectuado de una manera confusa, mediante la Disposición Final Tercera de la 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, que ha introducido una Disposición Adicional Segunda a la LISD, mediante la cual se indica que los no residentes podrán disfrutar del mismo régimen fiscal que los residentes en una Comunidad Autónoma. Ahora bien, la referida distribución establece dos puntos de conexión a través de los cuales un no residente se le puede aplicar esta legislación autonómica[[74]](#footnote-74).

Los nuevos puntos de conexión incluidos en la citada Disposición Final Tercera son los siguientes:

a) Causantes residentes en la UE que se podrán aplicar normativas de las CCAA:

“En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida”.

b) Herederos o legatarios residentes de la UE que podrán aplicarse las normativas de las CCAA:

“En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma”.

Analizando estos nuevos puntos de conexión surgen otros problemas. Y es que hay que tener presente que esta norma puede utilizarse para situar sin ninguna dificultad determinados bienes muebles, cuentas corrientes y otros derechos de crédito en varias CCAA, lo que puede producir dificultades derivadas de expandir varios bienes en diferentes Comunidades. Así, estos nuevos puntos de conexión, en vez de conllevar a soluciones, pueden producir nuevas discriminaciones con respecto a la libre circulación de capitales y con respecto a los causantes y causahabientes, según sean o no residentes[[75]](#footnote-75).

Este cambio resulta desconcertante, puesto que, por un lado, no modifica el texto de la ley del impuesto, por lo que no sufre ninguna alteración la obligación real de contribuir, que tantos problemas ocasiona. Y por otro lado, incluye una nueva redacción a la Disposición Adicional Segunda de dicha ley, ya que la antigua Disposición adicional introducía modificaciones en el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1980, texto que ya no está en vigor, por lo que había perdido toda su vigencia. La nueva redacción trata de adecuar la normativa del impuesto a lo dispuesto en la STJUE de 2014, pero sin resolver definitivamente los problemas planteados.

Con esta nueva redacción, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2015, continúan existiendo dos clases de no residentes en España. Por un lado, aquellos sujetos que no son residentes en España, pero sí lo son en EM de la Unión o del Espacio Económico Europeo, y a los cuales se les aplicará las normas de la modificación. Y, por otro lado, los sujetos no residentes en España pero que además tampoco lo son en ningún Estado miembro, sino en un país tercero, por lo que les sería aplicable la legislación estatal no pudiendo favorecerse de los beneficios fiscales establecidos en las CCAA. Así, y conforme al TFUE, en su art. 63.1, sería esto igualmente discriminatorio, al considerar que la libre circulación de capitales también es ampliable a países terceros[[76]](#footnote-76).

Por tanto, la reforma que se ha producido en la LISD sobre extender el punto de conexión, la residencia del causante, con el objetivo de que el heredero de un causante no residente (que tenga la mayor parte de sus bienes en España) que esté en una situación objetivamente comparable con otro heredero de un causante residente en territorio español, puede aplicarse la misma normativa autonómica. Pero este hecho no se extiende a los no residentes de países terceros, por lo que se debería de proponer una reforma en este punto[[77]](#footnote-77).

GARCÍA DE PABLOS acentúa la reforma que se ha producido en la legislación estatal sobre la aplicación de la normativa autonómica a los herederos del causante no residente. Es decir, a los no residentes se les podría aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde se encontrasen los bienes o la mayoría de ellos, sin tener en cuenta la residencia de los herederos, además de evitar que cuando el heredero sea también no residente no exista punto de conexión. Por lo que los herederos no residentes podrían aplicarse los beneficios fiscales de las CCAA, siendo la normativa de la Comunidad correspondiente donde el causante tenga su residencia habitual en territorio español. Si el causante y el heredero fueran no residentes, la normativa aplicable sería donde estén situados los bienes o la gran mayoría de ellos[[78]](#footnote-78).

Otro de los efectos de esta sentencia es que todos los sujetos pasivos no residentes en España pero sí en un Estado miembro de la UE que ya hayan pagado en exceso el impuesto, podrán reclamar la devolución del importe ingresado ilegalmente, haciendo por tanto uso de su derecho. En este sentido, hay que señalar el efecto retroactivo de la modificación normativa, que reconoce el derecho a los contribuyentes a que les sea devuelto aquellos ingresos que han pagado de más sobre sucesiones ya liquidadas. Para ello, los contribuyentes deberán solicitar la rectificación de la autoliquidación y la reintegración patrimonial de lo ingresado indebidamente, siempre que no haya prescrito este derecho. Además, en el plazo de un año desde que se dictara la sentencia del TJUE, el contribuyente podrá exigir la responsabilidad patrimonial de la Administración por haber liquidado el tributo basándose en una normativa fiscal contraria al Derecho de la Unión, con los consiguientes problemas añadidos[[79]](#footnote-79).

Los requisitos para la devolución de los ingresos indebidos son: haber tributado por el ISUC en España; no haber tributado por el IRPF, o que el causante no residiera en España, o los bienes no estuvieran situados en el territorio español; siempre que no hayan transcurrido más de cuatro años desde que se liquidó el impuesto. Así, en aquellos casos que concurran contribuyentes en los que se haya pasado el plazo de prescripción, hay que considerar que sólo podrían exigir responsabilidad patrimonial al Estado, teniendo presente que, según el art. 293.2 LOPJ, “el derecho a reclamar indemnización prescribirá al año, a partir del día en que pudo ejercitarse”[[80]](#footnote-80).

En definitiva, podemos decir, que la nueva redacción ha establecido un trato igualitario en el impuesto para los no residentes en España, pero residentes en un país miembro de la UE. Así, los no residentes podrán disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en la normativa estatal y autonómica. En cualquier caso, y debido a estos puntos de conexión, no cabe duda de que se seguirán produciendo cambios de residencia con el objeto de obtener una mayor ventaja fiscal, con los consiguientes problemas de diferenciación y trato desigual derivado de la capacidad económica.

La jurisprudencia europea da la razón a la Comisión Europea, obligando a España a reformar la LISD, acabando teóricamente con algunas discriminaciones, pero manteniéndolas al no entrar ahí las que existen entre residentes, y entre residentes y los que lo son en países de fuera de la UE[[81]](#footnote-81). Así, sabiendo que todavía existen grandes diferencias en el trato fiscal entre los residentes, hubiera sido mejor que el legislador hubiera aprovechado la reforma para evitar diferencias injustificadas tanto fuera como dentro del territorio español, y así establecer una normativa más uniforme que evitara tanta problemática en el marco de las sucesiones. Sin embargo, el legislador no ha querido, o no ha podido, de momento entrar ahí[[82]](#footnote-82).

**3.3. Situación actual y propuesta de reforma**

El panorama planteado deja muchas cuestiones sin resolver. Y así, actualmente se debate la posible supresión del ISUC principalmente por las discriminaciones que se siguen produciendo. Es cierto, sin embargo, que ello produciría quizá problemas de disminución de la recaudación que abriría otro debate. En cualquier caso, y si se opta por su mantenimiento, el impuesto debería sufrir otra reforma que lo hiciese totalmente acorde con las exigencias del ordenamiento constitucional y el Derecho de la UE[[83]](#footnote-83).

El informe elaborado por la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, de 26 de febrero de 2014, apuesta por el mantenimiento del ISUC pero con una serie de propuestas futuras de reforma, que permitan mejorar la igualdad en dicho sistema. En este sentido, se alude a la necesidad de que el Gobierno fije un único mínimo exento para todo el territorio de régimen común. Así pues, este mínimo de exención aportaría progresividad a la tarifa lineal de gravamen y conllevaría a que los patrimonios reducidos no tributasen por el impuesto.

Se indica, así mismo que el impuesto sólo tendría que disponer de tres grupos de grados de parentesco: el a, para el cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes; el b, para parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado; y, el c, para cualquier persona no establecida en los anteriores grupos.

Con respecto a la tarifa del impuesto se propone que ésta se aplicaría a la base liquidable (deducida de la base imponible el mínimo de exención igual para todos), y que se formaría únicamente por tres tipos de imposición: el reducido (del 4 al 5 por 100), el medio (del 7 al 8 por 100) y el elevado (del 10 al 11 por 100), dando lugar a una mejora y a una reducción en la tarifa del impuesto. Estos tipos se aplicarían sobre el grado de parentesco, y sin vinculación a la cuantía ni al patrimonio preexistente de los herederos.

Además, se considera el mantenimiento de una serie de componentes del impuesto y la supresión de otros. En este sentido, se propone el mantenimiento de la reducción por adquisición sucesiva de bienes, con el fin de evitar un abuso de gravamen, y un régimen especial de reducciones para las personas con discapacidad, entre otros. Por otro lado, se insiste en la necesidad de eliminación de una serie de reducciones: como la reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida, salvo para el cónyuge supérstite; las reducciones por parentesco en la base imponible, siendo sustituidas por tipos impositivos específicos y decrecientes en base a una mayor proximidad del parentesco; la reducción por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida; la reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico artístico. Todo ello, con el objetivo de que no sean sólo unos contribuyentes los que se beneficien de estas reducciones y, por tanto, mejorar la igualdad de oportunidades y la equidad del sistema.

Al existir diferentes normativas de las CCAA sobre el impuesto, indica el Informe que, sería aconsejable que el Estado estableciera unos límites máximos y mínimos, para que dichas normativas pudieran moverse sin sobrepasar esos márgenes, y así las sucesiones que fueran similares no sufrieran importantes diferencias fiscales entre ellas. Se considera reformar el tipo de gravamen del impuesto para no llegar en ningún caso a una progresividad excesiva, así como analizar el supuesto de la posible eliminación de los coeficientes multiplicadores[[84]](#footnote-84).

Para VARONA ALABERN no debe suprimirse el impuesto, señalando además que un elemento importante a tener en cuenta en la reforma del impuesto es la supresión de los elevados beneficios fiscales que prácticamente hacen que no se tributen entre parientes próximos. Recalca, no obstante, que este hecho puede ser un inconveniente en la recaudación tributaria de las CCAA que apliquen esta decisión, al ser un ingreso directo para las arcas públicas que no deberían de ignorar, siempre que grave cargas que puedan soportar los sujetos pasivos de forma razonada, y no someter a algunos a una alta presión fiscal para controlar el déficit público. Así, insiste en que el legislador debe dar un mejor tratamiento fiscal a las adquisiciones *mortis causa*, y ser más justo y proporcional, teniendo en cuenta, no obstante, las situaciones de los herederos, puesto que no es lo mismo un heredero con un elevado patrimonio preexistente y una elevada renta, que otro que no tiene patrimonio ni ingresos[[85]](#footnote-85).

Desde nuestro punto de vista, una de las razones de mantener el impuesto y, por tanto, de no suprimirlo, es que la gran mayoría de los países de la UE también lo exigen, siendo únicamente diez países los que no lo contemplan. Eso no significa, por otro lado, que no sea necesario fijar unas normas uniformes en los mínimos aplicables a todo el territorio nacional para calcular la cuantificación de la base imponible, y así impedir las distorsiones que se producen en la actualidad. Estas normas de cuantificación deben ser simples, objetivas y predecibles, para que los sujetos pasivos y las administraciones públicas se sientan seguros en su aplicación[[86]](#footnote-86).

En definitiva, se considera el mantenimiento del ISUC pero con una reforma consistente en extender los beneficios fiscales autonómicos a los contribuyentes no residentes, tal y como afirma la jurisprudencia del TJUE. En su regulación interna, es necesario establecer una mínima tributación en todo el territorio nacional, a través de una tarifa común y unos límites a los beneficios fiscales autonómicos, que no les impida el ejercicio de su capacidad reguladora, pero que controle las disparidades excesivas[[87]](#footnote-87).

Además, y desde el punto de vista de la pérdida de ingresos tributarios para las arcas autonómicas o estatales que supondría su eliminación, y sabiendo que es un impuesto cuya recaudación es más baja que, por ejemplo, las del IRPF o IVA, podría mantenerse con una tributación baja, asegurándose una fuente de recaudación aunque sea mínima.

**4. CONCLUSIONES**

PRIMERA**.** Los EM tienen la obligación de que sus sistemas fiscales se adapten a la normativa comunitaria, con el objetivo, entre otros, de evitar sentencias contrarias a ellos. La Comisión ha establecido una serie de propuestas para orientar a los Estados en el cumplimiento de sus objetivos de política fiscal, además de satisfacer las obligaciones impuestas por el Derecho de la UE. El objetivo de la Comisión no es conseguir un régimen comunitario uniforme, sino que dichos sistemas puedan ejercer sus competencias de forma conjunta sin desavenencias para contribuir a un buen funcionamiento del mercado interior respetando el principio de libre circulación de capitales y no discriminación. Este objetivo puede alcanzarse a través de la armonización y la coordinación fiscales.

SEGUNDA. La competencia fiscal en materia de sucesiones se observa desde dos puntos de vista. En primer lugar, en el ámbito interno de nuestro territorio español, dicha competencia es compartida entre el Estado y las CCAA. Si bien, el impuesto es de titularidad estatal pero el Estado cede a las mismas una serie de competencias sobre el mismo en sus propios territorios. En el ámbito externo, la competencia fiscal de este impuesto no se lleva a cabo por la UE, sino por los EM. En segundo lugar, en nuestro país, se ha producido una competencia fiscal desleal entre las CCAA, pues otorgan ventajas fiscales únicamente a los residentes de cada Comunidad. En la UE, existe una serie de normativas fiscales nacionales bien diferenciadas que conllevan a dicha competencia.

TERCERA. Como consecuencia de la ausencia de una legislación común en materia de sucesiones para todos los EM de la UE, se producen distorsiones entre los regímenes fiscales de los Estados que se deben mayormente a la aplicación de distintos criterios de sujeción, tipos de gravamen y beneficios fiscales. Este hecho provoca que los contribuyentes sean tratados de forma desigual dependiendo de si son o no residentes, nacionales o domiciliados en el Estado miembro en cuestión aunque las situaciones sean idénticas. Se podría analizar si el establecimiento de una legislación fiscal común en materia sucesoria para todos los Estados implicaría enmendar todas las distorsiones ocasionadas.

CUARTA. En nuestro territorio nacional, el reconocimiento constitucional de autonomía financiera a las CCAA, basado en el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, para la ejecución de sus competencias ha supuesto que las mismas deben disponer de unos recursos financieros para conseguirla. Entre ellos se encuentran los impuestos cedidos por el Estado, en concreto, el ISUC.

QUINTA. Las CCAA han aprovechado la oportunidad que les ha dado el Estado en la cesión de la casi totalidad del ISUC, aplicando su propia normativa sobre este impuesto. No obstante, al establecer cada Comunidad Autónoma sus propias legislaciones en esta materia, se han producido diferencias notorias en la aplicación del impuesto, constituyéndose reducciones, tipos de gravamen, deducciones y/o bonificaciones más ventajosas en unas Comunidades más que en otras, o con respecto a la legislación del Estado. De esta manera, se han originado situaciones desiguales entre residentes de una Comunidad Autónoma, y no residentes de la misma, y entre residentes y no residentes del Estado, incluso estando en una situación comparable y poseer la misma capacidad económica.

SEXTA. El ISUC español que finalmente tienen que abonar los herederos depende de tres factores: la cantidad del caudal relicto que se hereda (a mayor cuantía, más se paga), el grado de proximidad del parentesco con el causante (cuánto más lejano, mayor es la imposición) y el patrimonio preexistente que tiene el heredero (cuanto mayor es éste, también paga más). El impuesto diferencia entre la obligación personal y la obligación real de contribuir, basándose en el criterio de la residencia. De esta manera se hace una distinción entre residentes, que tributarán por la totalidad de bienes y derechos que adquieran situados dentro y fuera del territorio español, y no residentes, que tributarán sólo por aquellos bienes y derechos que adquieran situados en territorio español. Los residentes españoles sujetos por obligación personal que tributen en el extranjero tienen derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional.

SÉPTIMA. Todos los sujetos pasivos que estén en situaciones similares deben recibir un trato igual y no ser tratados de forma menos favorable unos con respecto a otros. Así pues, tanto los Estados como las CCAA de nuestro territorio deben mantenerse imparciales en materia tributaria, eliminando sus propias normativas fiscales que establezcan restricciones a las libertades fundamentales y que finalmente deriven en una discriminación o desigualdad. Por tanto, en el caso de que diferencien situaciones que son objetivamente comparables deberán tener una justificación razonable que se base en un interés general, así como ser compatible con el texto constitucional, el ordenamiento jurídico y el Derecho de la UE.

OCTAVA. La justicia europea acusa al estado español del hecho de que los no residentes no pueden beneficiarse de las ventajas fiscales autonómicas, y por tanto, se les aplica una mayor imposición en materia sucesoria, siendo esto contrario a la normativa comunitaria. Por lo que ha obligado a España a modificar la LISD, con el objetivo de que todos los sujetos pasivos que tengan que tributar por el ISUC puedan aplicarse las citadas ventajas fiscales, eliminando de esta manera las discriminaciones de trato.

NOVENA. Tras la STJUE de 2014, el estado español tiene que devolver los ingresos indebidos de aquellos obligados tributarios no residentes que se han visto afectados por la imposición del ISUC. Para ello, el contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución del impuesto ingresado en su día indebidamente mediante las correspondientes liquidaciones, siempre que no hayan transcurrido más de cuatro años desde que se liquidó el impuesto.

DÉCIMA. El Gobierno español ha modificado su normativa en materia sucesoria con el fin último de que los no residentes puedan tributar de la misma manera que los residentes. Para ello, se han establecido dos nuevos puntos de conexión mediante los cuales se les puede aplicar la legislación autonómica a los no residentes. No obstante, esta modificación no resuelve los problemas planteados, e incluso puede generar nuevas discriminaciones.

UNDÉCIMA. El ISUC adolece de una reforma profunda que permita mejorar el trato fiscal dado a los contribuyentes en el sistema tributario español y evitar alarmantes disparidades fiscales observadas entre distintas regiones que no conducen más que a generar fuentes de confrontación. Debe ser más equitativo y proporcional, considerando las situaciones de los herederos. Si bien, es necesario el establecimiento de unos límites a las capacidades normativas de las CCAA, de manera que se garantice una mínima tributación a nivel nacional, permitiendo al tributo cumplir sus funciones.

**5. BIBLIOGRAFÍA**

* ÁLVAREZ GARCÍA, S, APARICIO PÉREZ, A y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I: “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común”, *Instituto de Estudios Fiscales*, nº 20, 2004.
* BAKER & McKENZIE: *Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015.
* BARBERÁN LAHUERTA, M. A: “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición”, *Revista Asturiana de Economía*, nº 32, 2005.

www.revistaasturianadeeconomia.org/raepdf/32/barberanRae32.pdf

* BARBERENA BELZUNCE, I y MENÉNDEZ GARCÍA, G: “Los tributos de las Comunidades Autónomas”, Ed. Aranzadi, online, 2015.
* BARCIELA PÉREZ, J.A: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales”, *Quincena Fiscal,* nº6, 2015.
* BONELL COLMENERO, R: “Principio de igualdad y deber de contribuir”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XXXVIII*, 2005.

https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1143011.pdf

* BORRÁS A y PELISÉ, C: “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista jurídica de Catalunya*, nº1, Barcelona, 2015.

[*http://www.economistjurist.es/wp-content/uploads/sites/2/2015/05/JURISPRUDENCIA-DEL-TRIBUNAL-DE-JUSTICIA-DE-LA-UNI%C3%93N-EUROPEA-por-Alegr%C3%ADa-Borr%C3%A1s.pdf*](http://www.economistjurist.es/wp-content/uploads/sites/2/2015/05/JURISPRUDENCIA-DEL-TRIBUNAL-DE-JUSTICIA-DE-LA-UNI%C3%93N-EUROPEA-por-Alegr%C3%ADa-Borr%C3%A1s.pdf)

* CALVO VÉRGEZ, J: “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto”, *Quincena Fiscal*, nº 5, 2015.
* CÁMARA BARROSO, M.C: “Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico “céntimo sanitario” español”, *Quincena Fiscal*, nº 21, 2014.
* CORDÓN EZQUERRO, T y GUTIÉRREZ LOUSA, M: “La política fiscal en la Unión Europea: ¿Convergencia o competencia?”, *Revista CLM Economía*, nº9, 2006. www.clmeconomia.jccm.es/pdfclm/cordon\_gutierrez\_9.pdf
* CRESPO NAVARRO, E: “La jurisprudencia del TJCE en materia de ciudadanía de la Unión: una interpretación generosa basada en la remisión al derecho nacional y en el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, nº28, Madrid, 2007.
* COMISIÓN EUROPEA:
* Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo - “Política fiscal en la Unión Europea - Prioridades para los próximos años” [COM (2001) 260 final].
* Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo - “La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior” [COM (2006) 823 final].
* Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo - “Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros” [COM (2006) 825 final].
* Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - “Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo” [COM (2006) 824 final].
* Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - “Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países” [COM (2007) 785 final].
* Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - “Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE” [**COM (2010) 769 final].**
* Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - “Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE” [**COM (2011) 864 final].**
* Documento de Trabajo de los servicios de la Comisión “Regímenes del impuesto sobre sucesiones no discriminatorios” [SEC (2011) 1488 final].
* Recomendación de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (2011/856/UE).
* CUENCA GARCÍA, E, NAVARRO PABSDORF, M, MIHI RAMÍREZ, A, y BARRILAO, P.E: “La armonización fiscal en la Unión Europea”. *XIV Reunión de Economía Mundial*, Universidad de Granada, Granada, 2011, pp. 1 y 2. xivrem.ujaen.es/wp-content/uploads/2011/11/27-R-149M310.pdf
* DE LA PEÑA AMORÓS, Mª M: *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, Servicios de Publicaciones, Murcia, 2005.
* ERNST & YOUNG: “*Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*”,

*www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf*

* FALCÓN Y TELLA, R: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2014.
* FERNÁNDEZ JUNQUERA, M: “Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Quincena Fiscal*, nº11, 2015.
* GARCÍA DE PABLOS, J. F: “Encuentro de derecho financiero y tributario (3ª edición): “La reforma del sistema tributario español” (3ª parte)”, *Instituto de Estudios Fiscales*, nº11, 2015.
* “La reforma de la imposición patrimonial en España”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11, 2014.
* “La urgente reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones en Espala a la luz del derecho comunitario”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2014.
* GARCÍA PRATS, F.A: “El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español”, *Revista española de derecho financiero*, nº 164, Civitas, 2014.
* GARMÓN FIDALGO, J. A: “El principio constitucional de igualdad en materia tributaria”, Ed. Aranzadi, online, 2000.
* GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I: “La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas. Un balance”, *Entemu, Revista de la UNED*, 2000. www2.uned.es/ca-gijon/web/actividades/publica/entemu00/a4.pdf

- “Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales”, *Cuadernos sobre integración europea fiscal y económica*, Ediciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016.

digibuo.uniovi.es/dspace/bitstream/10651/40726/1/Cuaderno\_Jean\_Monnet\_3-2.pdf

* HUESCA BOADILLA, R: “El patrimonio preexistente negativo del causahabiente como factor determinante de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Boletín Informativo Tributario BIT plus, Registradores de España*, nº 205, 2017.

www.registradores.org/wp-content/uploads/BitplusPDF/BITplus\_205.pdf

* IGLESIAS CASAIS, J. M: *No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, SA, Pamplona, 2007.
* LAGO MONTERO, J.M: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas,* Ed. Aranzadi, Navarra, 2000.
* LEÓN GUTIÉRREZ, A, ESCOBAR GALLO, H y GUTIÉRREZ LONDOÑO, E.E: *Hacienda Pública. Un enfoque económico*, Sello Editorial, Colombia, 2007.
* MARTÍN ROMÁN, J y DEL BLANCO GARCÍA, Á: “La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa”, *Crónica Tributaria*, nº 151, 2014.
* MENÉNDEZ MORENO, A: “¡Pobres Residentes!”, *Quincena Fiscal*,

nº 19, 2014.

* MUT AGUILAR, I y UTANDE SAN JUAN, J. Mª: “Autonomía y Corresponsabilidad en el nuevo sistema de financiación autonómica”, *Instituto de Estudios Fiscales. Presupuesto y gasto público*, Ed. Ministerio de Hacienda, Servicio de Publicaciones, 2011.
* NÚÑEZ GRAÑÓN, M: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998.
* PÉREZ ROYO, F: “Los principios constitucionales sobre el tributo”, Ed. Aranzadi, online, 2015.
* PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D y DÍAZ GARCÍA, H: “Implicaciones en el tratamiento legislativo del ISD tras la sentencia del tribunal de justicia de la Unión Europea, de 3 de Septiembre de 2014”, [*Quincena fiscal*](https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=1714), [nº 13, 2015](https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/403458).
* POZA CID, R y SANTAELLA VALLEJO, M: “La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea”, *Crónica Tributaria*, nº 137, 2010.
* RIBES RIBES, A: *Armonización versus coordinación fiscal: imposición sucesoria, patrimonial y exittaxes*, Ediciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2017.

*- Normas armonizadoras en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2013.

* RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A: “Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional: análisis del caso español”, *Instituto de Estudios Fiscales*, nº3, Madrid, 1997.
* RUIZ ALMENDRAL, V: “Diez preguntas sobre los impuestos cedidos”, *Quincena Fiscal*, nº 17, 2004.
* SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. Mª: “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *Revista de Estudios Jurídicos*, nº15, Jaén, 2015.
* SANZ GÓMEZ, R: *Evaluación del Sistema Tributario Vigente. Propuestas de Mejora en la Regulación de los Distintos Impuestos*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2013.
* SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUDERO, D: “Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Comisión/España C-127/12, EU:C:2014:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones)”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 39, 2015.

www.uria.com/documentos/publicaciones/4627/documento/u01.pdf?id=5779

* VALLEJO CHAMORRO, J.M y GUTIÉRREZ LOUSA, M: *Manual de Fiscalidad Internacional: Planificación Fiscal Internacional. 4ª edición*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
* VARONA ALABERN, J.E: “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Quincena* Fiscal, nº 16, 2014.
* VÍLCHEZ CUESTA, F: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo como elemento de armonización fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, *Cuadernos de Formación* *vol. 7*, Madrid, 2009.

**6. ANEXO NORMATIVO Y DE JURISPRUDENCIA**

**Legislación estatal:**

* Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978.
* Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
* Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
* Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
* Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
* Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
* Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
* Ley 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.

**Legislación autonómica:**

* **Andalucía:**
* Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

#### Decreto-ley 4/2016, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Modificación del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

* **Aragón:**
* Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.
* **Asturias:**
* Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.
* **Baleares:**
* 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.
* **Canarias:**
* 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.
* **Cantabria:**
* Decreto Legislativo 62/08, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.
* Ley 1/2012, de 12 de enero, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/08, de 19 de junio.
* **Castilla- La Mancha:**
* Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.
* **Castilla y León:**
* 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.
* **Cataluña:**
* Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
* **Extremadura:**
* Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.
* **Galicia:**
* 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.
* **La Rioja:**
* Proyecto de Ley de Medidas Fiscales y Administrativas proyecto para el año 2017.
* **Madrid:**
* 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.
* **Murcia:**
* 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.
* **Valencia:**
* Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.
* **Navarra:**
* Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
* **País Vasco:**
* **Álava:**
* Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
* Norma Foral 22/2015, de 29 de diciembre, de modificación de la normativa reguladora de determinados impuestos: Modificación de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
* **Guipúzcoa:**
* Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
* Norma Foral 4/2016, de 14 de noviembre, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco: Modificación de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
* **Vizcaya:**
* [Norma Foral 10/2013, de 5 de diciembre, de modificación del texto refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados](http://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/ca_10_2013.pdf?idioma=CA).
* Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**Jurisprudencia:**

* STC 45/1989, de 20 de febrero.
* STC 96/2002, de 25 de abril.
* STC 193/2004, de 4 de noviembre.
* STC 30/2015, de 19 de febrero.
* STC 60/2015, de 18 de marzo.
* STJCE de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02.
* STJCE de 13 de diciembre de 2005, asunto C-446/03.
* STJCE de 7 de septiembre de 2006, asunto C-470/04.
* STJCE de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04.
* STJCE de 13 de marzo de 2007, C-524/04.
* STJCE de 17 de enero de 2008, C-105/07.
* STJCE de 21 de enero de 2010, asunto C-311/08.

STJUE de 11 de diciembre de 2003, asunto C-364/01.

* STJUE de 17 de enero de 2008, asunto C-256/06.
* STJUE de 11 de septiembre de 2008, asunto C-11/07.
* STJUE de 22 de abril de 2010, asunto C-510/08.
* STJUE de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10.
* STJUE de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12.
* STJUE de 12 de diciembre de 2013, asunto C-303/12.
* STJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12.
* STJUE de 4 de septiembre de 2014, asunto C-211/13.
* STJUE de 11 de septiembre de 2014, asunto C-489/13.
* STJUE de 18 de febrero de 2016, asunto C-479/14.
* STJUE de 26 de mayo de 2016, asunto C-244/15.

1. El Acta Única Europea entró en vigor el 1 de julio de 1987. [↑](#footnote-ref-1)
2. En ese sentido, LEÓN GUTIÉRREZ, A, ESCOBAR GALLO, H y GUTIÉRREZ LONDOÑO, E.E en *Hacienda Pública. Un enfoque económico*, Sello Editorial, Colombia, 2007, p. 576, señalan que: “La unión fiscal es un acuerdo internacional entre un grupo de países referente a los impuestos internos, por el que países participantes acuerdan llevar a cabo una serie de acciones simultáneas con respecto a una reorientación de la discriminación geográfica prescrita en su estructura fiscal interna”. [↑](#footnote-ref-2)
3. LEÓN GUTIÉRREZ, A, ESCOBAR GALLO, H y GUTIÉRREZ LONDOÑO, E.E en *Hacienda Pública. Un enfoque económico,* *ob. cit*., p. 579: “Una distorsión fiscal puede definirse como la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales de tráfico”. [↑](#footnote-ref-3)
4. VALLEJO CHAMORRO, J.M y GUTIÉRREZ LOUSA, M: *Manual de Fiscalidad Internacional: Planificación Fiscal Internacional. 4ª edición*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, p. 1188. [↑](#footnote-ref-4)
5. CORDÓN EZQUERRO, T y GUTIÉRREZ LOUSA, M: “La política fiscal en la Unión Europea: ¿Convergencia o competencia?”, *CLM*, nº 9, 2006, p. 64. [*www.clmeconomia.jccm.es*](http://www.clmeconomia.jccm.es) [↑](#footnote-ref-5)
6. GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I: “Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales”, *Cuadernos sobre integración europea fiscal y económica*, Ediciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016, p. 52. digibuo.uniovi.es [↑](#footnote-ref-6)
7. RIBES RIBES, A: *Armonización versus coordinación fiscal: imposición sucesoria, patrimonial y exit taxes*, Ediciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2017, p. 196. [↑](#footnote-ref-7)
8. RIBES RIBES, A: *Normas armonizadoras en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.* Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 306. [↑](#footnote-ref-8)
9. La CEE fue una unión económica creada por el Tratado de Roma de 1957. Cuando en 1993 se forma la UE, la CEE se incorpora a ella y se pasa a denominar Comunidad Europea. Ésta existió hasta que fue abolida por el Tratado de Lisboa de 2009, pasando, por tanto, la UE a sustituir y suceder a la Comunidad Europea. La UE ha tratado de desarrollar un Mercado Común mediante un sistema de leyes que se aplica a todos los EM, garantizando la libre circulación de bienes, servicios, personas y capitales. [↑](#footnote-ref-9)
10. El TFUE entró en vigor el 1 de enero de 1958. Las referencias al articulado de la normativa a partir de ahora se efectuarán empleando la abreviatura art. [↑](#footnote-ref-10)
11. CÁMARA BARROSO, M.C: “Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico “céntimo sanitario” español”, *Quincena Fiscal*, nº 21, 2014, pp. 1 - 4. [↑](#footnote-ref-11)
12. RIBES RIBES, A: *Normas armonizadoras en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, *ob. cit.,* p. 306. [↑](#footnote-ref-12)
13. POZA CID, R y SANTAELLA VALLEJO, M: “La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea”, *Crónica Tributaria*, nº 137, 2010, p. 200. [↑](#footnote-ref-13)
14. RIBES RIBES, A: *Normas armonizadoras en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, *ob. cit.*, p. 196.

    CUENCA GARCÍA, E, NAVARRO PABSDORF, M, MIHI RAMÍREZ, A, y BARRILAO, P.E: “La armonización fiscal en la Unión Europea”. *XIV Reunión de Economía Mundial*, Universidad de Granada, Granada, 2011, pp. 1 y 2. xivrem.ujaen.es: Tal y como hemos expuesto, otro de los instrumentos para evitar las distorsiones fiscales entre EM es el mecanismo de la competitividad lícita, pero controlada. En este sentido, la competencia fiscal entre ellos, se basa en acuerdos con el fin no de alcanzar una unificación, sino de reducir las diferencias entre los regímenes fiscales nacionales para facilitar el desarrollo de un mercado interior. No obstante, rara vez se adoptan acuerdos entre los EM debido a las dificultades para alcanzarlos, por lo que es necesario considerar otros mecanismos. [↑](#footnote-ref-14)
15. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 12 de diciembre de 2013, asunto C-303/12; STJUE de 11 de septiembre de 2014, asunto C-489/13. [↑](#footnote-ref-15)
16. El TJCE pasó a convertirse en el TJUE a partir de su entrada en vigor el 1 de diciembre de 2009. [↑](#footnote-ref-16)
17. CUENCA GARCÍA, E, NAVARRO PABSDORF, M, MIHI RAMÍREZ, A, y BARRILAO, P.E: “La armonización fiscal en la Unión Europea”, *ob. cit.*, p. 11. [↑](#footnote-ref-17)
18. IGLESIAS CASAIS, J. M: *No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, SA, Pamplona, 2007, pp. 46 y 47. [↑](#footnote-ref-18)
19. Referidos a continuación como Comunicación, Documento de Trabajo y Recomendación. [↑](#footnote-ref-19)
20. Comunicación, p.3. [↑](#footnote-ref-20)
21. CRESPO NAVARRO, E: “La jurisprudencia del TJCE en materia de ciudadanía de la Unión: una interpretación generosa basada en la remisión al derecho nacional y en el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, nº28, Madrid, 2007, p. 905. [↑](#footnote-ref-21)
22. IGLESIAS CASAIS, J. M: *No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*, *ob. cit*, p. 65. [↑](#footnote-ref-22)
23. RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A: “Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional: análisis del caso español”. *Instituto de Estudios Fiscales*, nº3, Madrid, 1997, p. 154. [↑](#footnote-ref-23)
24. STJUE de 11 de diciembre de 2003, asunto C-364/01. [↑](#footnote-ref-24)
25. STJUE de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10; STJUE de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12; STJUE de 26 de mayo de 2016, asunto C-244/15; STJUE de 18 de febrero de 2016, asunto C-479/14. [↑](#footnote-ref-25)
26. Recomendación, pp. 83 y 84. [↑](#footnote-ref-26)
27. Comunicación, p. 8. [↑](#footnote-ref-27)
28. VÍLCHEZ CUESTA, F: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo como elemento de armonización fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, *Cuadernos de Formación* vol. 7, Madrid, 2009, p. 159. [↑](#footnote-ref-28)
29. En este análisis, se comparan los datos recogidos en esta guía de los años 2014, 2015, 2016 y 2017, observando una escasa variación entre ellos. [↑](#footnote-ref-29)
30. Se analiza la situación del cónyuge, descendientes y ascendientes por ser los parientes más próximos al causante. [↑](#footnote-ref-30)
31. MARTÍN ROMÁN, J y DEL BLANCO GARCÍA, Á: “La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa”, *Crónica Tributaria*, nº 151, 2014, pp. 126 y 127. [↑](#footnote-ref-31)
32. Con respecto al análisis de Eslovaquia, Letonia y Rumanía, los datos son muy escasos. En Eslovaquia, el impuesto sobre las herencias fue suprimido el 1 de enero de 2004, no existiendo en Rumanía (fue abolido) y Letonia, tal y como recoge la *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 33, 2011. *www.registradorescantabria.com* [↑](#footnote-ref-32)
33. Es un estado federal descentralizado, pues se organiza en diferentes niveles de Estado: el Estado federal (*Bund*), los estados o regiones federales (*Länder*) y los municipios (*Gemeinde*). El Régimen fiscal de las sucesiones en la República Federal de Alemania se asemeja a nuestro territorio español. [↑](#footnote-ref-33)
34. Si convertimos estas cantidades en euros, sería 37.180 euros en 2017, 37.987 euros en 2016, 36.688 euros en 2015 y 36.151 euros en 2014. [↑](#footnote-ref-34)
35. La STJCE de 11 de septiembre de 2008, asunto C-11/07 también se pronuncia sobre la vulneración del principio de libre circulación de capitales. [↑](#footnote-ref-35)
36. El TJUE ha dictado varias sentencias con respecto al trato diferenciado entre residentes y no residentes establecido por Alemania. Entre otras, STJUE de 17 de enero de 2008, asunto C-256/06; STJUE de 22 de abril de 2010, asunto C-510/08; y STJUE de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12. [↑](#footnote-ref-36)
37. La actual Ley de Cesión sustituye a la derogada Ley 21/2001. En la actualidad, la Ley de Cesión junto con la LOFCA, constituyen el marco legislativo aplicable a las CCAA de derecho común. [↑](#footnote-ref-37)
38. ÁLVAREZ GARCÍA, S, APARICIO PÉREZ, A y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I: “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común”. *Instituto de Estudios Fiscales*, nº 20, 2004, p. 21. [↑](#footnote-ref-38)
39. LAGO MONTERO, J.M: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Ed. Aranzadi, Navarra, 2000, p. 40. [↑](#footnote-ref-39)
40. Respecto a esta cuestión, véase BARBERENA BELZUNCE, I y MENÉNDEZ GARCÍA, G: “Los tributos de las Comunidades Autónomas”, Ed. Aranzadi, online, 2015, pp. 18 -24. [↑](#footnote-ref-40)
41. BARBERENA BELZUNCE, I y MENÉNDEZ GARCÍA, G: “Los tributos de las Comunidades Autónomas”, *ob. cit.*, pp. 1 y 2. [↑](#footnote-ref-41)
42. DE LA PEÑA AMORÓS, Mª M: *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, Servicios de Publicaciones, Murcia, 2005, pp.102-105. [↑](#footnote-ref-42)
43. RUIZ ALMENDRAL, V: “Diez preguntas sobre los impuestos cedidos”, *Quincena Fiscal*, nº 17, 2004, pp. 5 y 6. [↑](#footnote-ref-43)
44. GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I: “La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas. Un balance”, *Entemu, Revista de la UNED*, 2000, pp. 5 y 6. [↑](#footnote-ref-44)
45. MUT AGUILAR, I y UTANDE SAN JUAN, J. Mª: “Autonomía y Corresponsabilidad en el nuevo sistema de financiación autonómica”, *Instituto de Estudios Fiscales. Presupuesto y gasto público*, Ed. Ministerio de Hacienda, Servicio de Publicaciones, 2011, pp. 68 y 69. [↑](#footnote-ref-45)
46. MUT AGUILAR, I y UTANDE SAN JUAN, J. Mª: “Autonomía y Corresponsabilidad en el nuevo sistema de financiación autonómica”, *ob. cit.*, p. 70. [↑](#footnote-ref-46)
47. Siendo responsables subsidiarios, como dice el art. 8 de la LISD y el art. 19 del RISD: “en las transmisiones *mortis causa* de depósitos, garantías o cuentas corrientes, los intermediarios financieros y las demás entidades o personas que hubieren entregado el metálico y valores depositados o devuelto las garantías constituidas”. [↑](#footnote-ref-47)
48. No obstante, más adelante veremos cómo la Disposición Final Tercera de la 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, ha incluido una Disposición Adicional Segunda a la LISD que introduce dos nuevos puntos de conexión. [↑](#footnote-ref-48)
49. CALVO VÉRGEZ, J: “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto”,*Quincena Fiscal*,nº 5, 2015, p.26. [↑](#footnote-ref-49)
50. Respecto al patrimonio preexistente indica el art. 22.3 de la LISD y el art. 45 del RISD, que en las adquisiciones *mortis causa*, el valor de los bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante estará excluida. Se indica en el art. 20 de la LISD y el art. 42 del RISD que el impuesto dispone de cuatro grupos de grados de parentesco por adquisiciones *mortis causa*: Grupo I: descendientes y adoptados menores de veintiún años. Grupo II: descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes. Grupo III: colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad. Grupo IV: colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción. [↑](#footnote-ref-50)
51. El Acuerdo de aprobación del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 2018 obtendrá, para su entrada en vigor el 1 de enero del mismo año, la siguiente medida en relación al ISUC en su territorio: Se modifica el art. 19 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aplicándose una reducción propia por un importe de hasta 1.000.000 de euros para adquisiciones *mortis causa*,incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, liquidando el impuesto por el exceso de dicha cuantía, siempre que el contribuyente esté comprendido en los Grupos I y II del art. 20.2.a) de la LISD y que su patrimonio preexistente sea igual o inferior a 1.000.000 de euros. El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine que el importe total de las reducciones aplicables no supere 1.000.000 euros. Por lo que el mínimo exento de 250.000 euros en vigor pasaría a ser de 1.000.000 de euros. Sólo el 5 por ciento de la población andaluza tendría que pagar por este impuesto, quedando dispensado el 95 por ciento. [↑](#footnote-ref-51)
52. El citado Acuerdo de aprobación del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 2018 modificará el art. 20 del referido Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, aplicándose una reducción para adquisiciones *mortis causa* de hasta 1.000.000 de euros,incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, liquidando el impuesto por el exceso de dicha cuantía, siempre que el contribuyente pertenezca a los Grupos I y II del art. 20.2.a) de la LISD y que tenga la consideración legal de persona con discapacidad. Esta reducción de la base imponible se basará en una cantidad variable, cuya aplicación determine que el importe total de las reducciones aplicables no supere 1.000.000 de euros. Por lo que el mínimo exento de 250.000 euros en vigor pasaría a ser de 1.000.000 de euros. Si perteneciera a los Grupos III y IV del citado artículo, se aplicará una reducción de hasta 250.000 euros para adquisiciones *mortis causa*, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, liquidando el impuesto por el exceso de dicha cuantía, siempre que su patrimonio preexistente sea igual o inferior a 1.000.000 de euros. El importe de esta reducción de la base imponible se basará en una cantidad variable, cuya aplicación determine que el importe total de las reducciones aplicables no supere los 250.000 euros. [↑](#footnote-ref-52)
53. Por ejemplo, algunos requisitos son: en Extremadura, cuando se trate de una adquisición de participaciones en entidades societarias, el causahabiente debe de alcanzar al menos el 50 por ciento del capital social. En Asturias, el valor de la empresa individual, negocio profesional o participación en entidades no debe de exceder de cinco millones de euros. En Castilla y León, Cuando un mismo causante ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la reducción alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas. [↑](#footnote-ref-53)
54. Por ejemplo, en Andalucía, también pueden disfrutar de la citada reducción quienes no tengan una relación de parentesco con el causante pero el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cincos años siguientes al fallecimiento del causante, así como que el adquirente tenga la condición de agricultor profesional o la obtenga en el plazo de un años desde la adquisición. En Cataluña, quienes mantengan en la fecha de la muerte del causante una relación laboral dentro de la explotación agraria, con una antigüedad mínima acreditada de diez años, o sean los titulares de la actividad agraria, con la misma antigüedad mínima acreditada. [↑](#footnote-ref-54)
55. Esta reducción consiste en que si unos mismos bienes en un período determinado son objeto de dos o más transmisiones por causa de muerte a favor de descendientes, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible, además, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes. [↑](#footnote-ref-55)
56. No debemos olvidar que el ISUC es un impuesto progresivo en el que el incremento del patrimonio del beneficiario va aumentando en la misma proporción la base liquidable y, por tanto, la deuda tributaria, con el objetivo de dar una mejor distribución de la carga tributaria. [↑](#footnote-ref-56)
57. HUESCA BOADILLA, R: “El patrimonio preexistente negativo del causahabiente como factor determinante de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Boletín Informativo Tributario BIT plus, Registradores de España*, nº 205, 2017, p. 5. [↑](#footnote-ref-57)
58. Como hemos visto anteriormente, desde el 1 de enero de 2018, el ISUC será suprimido en Andalucía para parientes directos. [↑](#footnote-ref-58)
59. VARONA ALABERN, J.E: “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Quincena Fiscal*, nº 16, 2014, p. 4. [↑](#footnote-ref-59)
60. PÉREZ ROYO, F: “Los principios constitucionales sobre el tributo”, Ed. Aranzadi, online, 2015, p. 1. [↑](#footnote-ref-60)
61. BONELL COLMENERO, R: “Principio de igualdad y deber de contribuir”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XXXVIII*, 2005, p. 188. [↑](#footnote-ref-61)
62. STC 193/2004, de 4 de noviembre. En este sentido, GARMÓN FIDALGO, J. A: “El principio constitucional de igualdad en materia tributaria”, Ed. Aranzadi, online, 2000, pp. 3 y 4. [↑](#footnote-ref-62)
63. BARBERÁN LAHUERTA, M. A: “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición”. *Revista Asturiana de Economía,* nº 32, 2005, p. 95. [↑](#footnote-ref-63)
64. NÚÑEZ GRAÑÓN, M: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*,Ed.Marcial Pons,Madrid,1998,pp.121-125. www.revistaasturianadeeconomia.org [↑](#footnote-ref-64)
65. BARBERÁN LAHUERTA, M. A: “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición”, *ob. cit.*, p. 98. Véase también, el Auto de 8 de mayo de 2013, Sala de lo Contencioso, Sección 7, Recurso 4209/2011 que establece que el beneficio fiscal regulado en el art. 12. bis. a) de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana provoca una situación de absoluta desigualdad entre sujetos pasivos, vulnerando la Constitución. [↑](#footnote-ref-65)
66. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. Mª: “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *Revista de Estudios Jurídicos*, nº15, Jaén, 2015, p.12. [↑](#footnote-ref-66)
67. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M: “Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Quincena Fiscal,* nº11, 2015, pp. 2 - 13. [↑](#footnote-ref-67)
68. MENÉNDEZ MORENO, A: “¡Pobres Residentes!”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2014, p. 2. [↑](#footnote-ref-68)
69. GARCÍA PRATS, F.A: “El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 164, Civitas, 2014, pp. 22 - 25. [↑](#footnote-ref-69)
70. SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUDERO, D: “Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Comisión/España C-127/12, EU:C:2014:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 39, 2015, p. 142. [↑](#footnote-ref-70)
71. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M: “Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *ob. cit.*, pp. 3 - 5. [↑](#footnote-ref-71)
72. BARCIELA PÉREZ, J.A: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales”, *Revista Quincena Fiscal,* nº6, 2015, p. 17. [↑](#footnote-ref-72)
73. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. Mª: “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *ob. cit.*, pp. 21 y 22. [↑](#footnote-ref-73)
74. SARMIENTO RODRÍGUEZ-ESCUDERO, D: “Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Comisión/España C-127/12, EU:C:2014:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones)”, *ob. cit.*, p.144. [↑](#footnote-ref-74)
75. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M: “Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *ob. cit.*, p. 9. Vid. FALCÓN Y TELLA, R. en su trabajo “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2014, pp. 9 -17. [↑](#footnote-ref-75)
76. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. Mª: “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *ob. cit.*, p. 22. [↑](#footnote-ref-76)
77. GARCÍA DE PABLOS, J. F: “Encuentro de derecho financiero y tributario (3ª edición): “La reforma del sistema tributario español” (3ª parte)”, *Instituto de Estudios Fiscales*, nº11, 2015, pp. 13 - 17. [↑](#footnote-ref-77)
78. GARCÍA DE PABLOS, J. F: “La reforma de la imposición patrimonial en España”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11, 2014, pp. 10 y 11. [↑](#footnote-ref-78)
79. PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D y DÍAZ GARCÍA, H: “Implicaciones en el tratamiento legislativo del ISD tras la sentencia del tribunal de justicia de la Unión Europea, de 3 de Septiembre de 2014”, [*Quincena fiscal*](https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=1714), [nº 13, 2015](https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/403458), pp. 6 y 7. [↑](#footnote-ref-79)
80. BORRÁS, A y PELISÉ, C: “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista jurídica de Catalunya*, nº1, 2015, p. 238. *www.economistjurist.es* [↑](#footnote-ref-80)
81. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. Mª: “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *ob. cit.*, p. 20. [↑](#footnote-ref-81)
82. PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D y DÍAZ GARCÍA, H: “Implicaciones en el tratamiento legislativo del ISD tras la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014”, *ob. cit.*, p. 6. [↑](#footnote-ref-82)
83. SANZ GÓMEZ, R: *Evaluación del Sistema Tributario Vigente. Propuestas de Mejora en la Regulación de los Distintos Impuestos*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2013, pp. 407 y 408. [↑](#footnote-ref-83)
84. Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, 2014, pp. 249 - 253. [↑](#footnote-ref-84)
85. VARONA ALABERN, J. E: “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *ob. cit.*, pp. 31 - 33. [↑](#footnote-ref-85)
86. Así, también BAKER & McKENZIE: *Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, pp. 55 - 69. [↑](#footnote-ref-86)
87. GARCÍA DE PABLOS, J.F: “La urgente reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España a la luz del derecho comunitario”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2014, pp. 15 y 16. [↑](#footnote-ref-87)