



Universidad de Valladolid

**Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales**

**Grado en Administración y Dirección
de Empresas**

**El gravamen de las sucesiones
en España: las desigualdades
entre Comunidades Autónomas**

Presentado por:

Tania Ortega Macías

Tutelado por:

Eva Vicente Hernández

Valladolid, 2 de julio de 2018

RESUMEN

Actualmente en España uno de los impuestos que sin duda más controversia está generando es el Impuesto de Sucesiones. Se trata de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, donde la libertad que éstas presentan en sus competencias normativas está generando que se produzcan grandes desigualdades entre los ciudadanos, solamente, por tener su residencia habitual en Comunidades Autónomas diferentes. Esta situación está provocando que algunos contribuyentes tengan que renunciar a sus herencias al no poder hacer frente al pago tan elevado que la Comunidad Autónoma correspondiente les exige, lo que está generando importantes movimientos sociales. Por ello, los expertos consideran que debe llevarse a cabo una profunda reforma de la normativa estatal dirigida a garantizar los principios de generalidad e igualdad que la Constitución Española manifiesta, ya que el déficit fiscal que atraviesa España en estos momentos, tras la crisis, impide que pueda ser eliminado pese a su escasa recaudación.

Palabras clave: impuesto de sucesiones, desigualdad, descentralización y reforma fiscal.

Códigos JEL:

- H2- Tributación, subvenciones e ingresos
- H71- Impuestos, subvenciones e ingresos estatales, autonómicos y locales.

ABSTRACT

Currently in Spain one of the taxes that has thrown up great controversy is the Inheritance Tax. It is a duty assigned to the Autonomous Communities which is generating inequalities between citizens because their habitual residences are in different Autonomous Communities. This situation is causing some taxpayers renounce their inheritances as they cannot face the high payment of this tax, which is creating important social movements. Therefore, the experts believe that the state regulation needs a profound fiscal reform in order to guarantee the principles of generality and equality that the Spanish Constitution contains. Although Inheritance Tax collection is scarce, it is not possible to eliminate this tax due to the fact that Spanish fiscal deficit.

Palabras clave: Inheritance Tax, inequality, decentralization y fiscal reform.

Códigos JEL:

- H2- Taxation, Subsidies, and Revenue
- H71- State and Local Taxation, Subsidies, and Revenue

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCIÓN	1
2. JUSTIFICACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES DESDE EL PUNTO DE VISTA HACENDÍSTICO Y SUS MODALIDADES.....	3
2.1. JUSTIFICACIÓN DEL IMPUESTO	3
2.2. MODALIDADES DEL IMPUESTO	5
3. EL IMPUESTO DE SUCESIONES EN ESPAÑA	8
3.1. INTRODUCCIÓN Y EVOLUCIÓN	8
3.2. LOS PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES	8
3.3. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO EN ESPAÑA .	11
3.4. REGULACIÓN ACTUAL.....	12
3.4.1. Normativa estatal.....	12
3.4.2. Normativa autonómica.....	14
3.4.3. Competencias autonómicas	16
4. SITUACIÓN ACTUAL EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN ESPAÑA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES: ANÁLISIS DE DATOS	23
4.1. EL IMPUESTO DE SUCESIONES EN LA UNIÓN EUROPEA.....	23
4.2. RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS	26
4.3. ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS EN LA TRIBUTACIÓN POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	29
5. PANORAMA DE LA DESCENTRALIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES	31
6. CONCLUSIONES	37
7. BIBLIOGRAFÍA.....	40
8. ANEXOS.....	44

8.1. ANEXO 1. NORMATIVA AUTONÓMICA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES.....	44
8.2. ANEXO 2. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS	45
8.3. ANEXO 3. EL IMPUESTO DE SUCESIONES EN ANDALUCÍA	56

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 3.1. Competencias por Comunidades Autónomas en materia de reducciones.....	17
Tabla 3.2. Competencias por Comunidades Autónomas en materia de tarifas y coeficientes	22
Tabla 4.1. Impuesto de Sucesiones en los Estados miembros de la Unión Europea.....	23
Tabla 4.2. Recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones sobre el PIB de cada Estado.....	25
Tabla 4.3. Recaudación del Impuesto de Sucesiones por Comunidades Autónomas	27
Tabla 4.4. Comparativa del Impuesto de Sucesiones con otras magnitudes ...	28
Tabla 5.1. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones en los países federales y en la UE (2012)	34
Tabla 5.2. Reformas propuestas para el Impuesto de Sucesiones	37

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 4.1. Tipos de gravamen máximos en la Unión Europea	24
Gráfico 4.2. Recaudación anual Impuesto de Sucesiones y Donaciones (% PIB)	26
Gráfico 4.3. Recaudación total en España del Impuesto de Sucesiones	27
Gráfico 4.4. Cuantía a tributar según la residencia habitual del causante.....	30

1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto de Sucesiones es un tributo que siempre ha estado rodeado de polémica. Es un impuesto que ha sido cuestionado por injusto: pagar por los bienes que se adquieren mediante herencia o legado se viene considerando como una doble imposición debido a que previamente el causante del que se hereda ya tributó por esos mismos bienes. Sin embargo, se trata de un impuesto que grava un incremento de riqueza obtenido sin ningún esfuerzo por parte del contribuyente, y que, además, está presente en un número importante de países de la Unión Europea (en adelante, UE) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE).

En el caso español, el principal problema en relación con el Impuesto de Sucesiones viene provocado por la cesión de competencias normativas de este impuesto a favor de las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) desde el año 1996. Y es que esta cesión ha provocado que, según está planteado actualmente el Impuesto de Sucesiones en España, los herederos de una herencia que tenga la misma composición tengan que tributar cantidades absolutamente desiguales (o incluso, en algunos casos ni siquiera tributar), en función de la Comunidad Autónoma (en adelante, CA) en la que se encuentre la residencia habitual del causante. Por ello, se discute si realmente el Impuesto de Sucesiones garantiza el principio de igualdad y generalidad que exige el artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE) como principios generales del sistema tributario.

Como consecuencia de estas desigualdades se han producido en los últimos años importantes movimientos sociales que promueven la supresión de este impuesto. Y es que, en aquellas CCAA donde la cantidad a tributar por la adquisición de una herencia es elevada, se ha observado como muchas familias han tenido que renunciar a la herencia, y perder los bienes de sus familiares más cercanos, por no tener suficiente liquidez para hacer frente al pago del Impuesto de Sucesiones.

Ante la presión ejercida por los ciudadanos españoles, con la entrada del año 2018, estas manifestaciones han llegado a los poderes políticos empezando a

producirse reformas en la normativa de varias CCAA dirigidas a reducir la cuota a pagar por la adquisición de una herencia. En concreto, cabe destacar el caso de la CA de Andalucía por ser el territorio español donde más se pagaba, pero que desde el 1 de enero de 2018, cuando ha entrado en vigor la reforma, los herederos de cónyuges, hijos, nietos y padres no tendrán que pagar el impuesto si la herencia recibida no alcanza el millón de euros.

Sin embargo, pese a las modificaciones en la normativa autonómica, hay que tener en cuenta que estos beneficios no afectan a los herederos más lejanos en cuanto parentesco, ni tienen un efecto retroactivo, por lo que la polémica todavía no ha acabado ya que hay muchas personas afectadas por estas desigualdades a las que no se les ha dado ninguna solución.

Precisamente el objetivo de este trabajo es analizar las grandes diferencias en la tributación de las sucesiones que existen entre las CCAA al poder establecer cada una de ellas reducciones, tipos de gravamen y bonificaciones de cuantías muy distintas. Además, se expondrán las propuestas elaboradas por expertos para reformar este impuesto, frente a la alternativa por la que apuestan muchos autores de eliminarlo, puesto que actualmente, aunque su recaudación es pequeña, España no puede prescindir de él debido al déficit fiscal que presenta desde la crisis económica de los últimos años.

Teniendo en cuenta todo lo planteado, el trabajo se estructurará en dos partes. En la primera parte se realizará un análisis de carácter normativo dirigido a justificar la existencia del Impuesto de Sucesiones, explicar las distintas modalidades de aplicación del impuesto que siguen los Estados y analizar la regulación vigente del Impuesto de Sucesiones en España, tanto estatal como autonómica, para poder hacer una comparativa entre las reducciones, bonificaciones y tipos de gravamen que las CCAA de régimen común han establecido en sus normativas. En la segunda parte, en la que se realiza un análisis positivo que constituye el núcleo fundamental del trabajo, se analizarán diversos datos relativos al Impuesto de Sucesiones tanto en el ámbito comunitario como estatal, con especial incidencia en las CCAA. En primer lugar, se realizará un estudio de la situación de la UE al objeto de llevar a cabo una comparativa entre los Estados miembros. Posteriormente, se realizará un

análisis de los datos de recaudación por CCAA del Impuesto de Sucesiones teniendo en cuenta que se trata de un impuesto cedido por el Estado en su integridad. Por último, se estudiará mediante un caso práctico la cuantía que habría que tributar en cada CA ante una misma herencia variando solamente la residencia habitual del causante para acabar de entender la realidad de las desigualdades que existen España en la aplicación de este impuesto. Finalmente, se extraen las conclusiones sobre el trabajo realizado.

2. JUSTIFICACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES DESDE EL PUNTO DE VISTA HACENDÍSTICO Y SUS MODALIDADES

2.1. JUSTIFICACIÓN DEL IMPUESTO

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones, junto con el Impuesto sobre el Patrimonio, es uno de los principales impuestos que grava la riqueza personal de los contribuyentes. A lo largo de este trabajo nos centraremos exclusivamente en el estudio del Impuesto de Sucesiones, que grava en concreto, el incremento patrimonial lucrativo o gratuito obtenido por las personas físicas vía *mortis causa*. Estos incrementos pueden derivar de una herencia o de un legado (Albi, 2009; Bustos, 2010).

La justificación de los impuestos sobre la riqueza en general no es sencilla. Se trata de impuestos realmente controvertidos e impopulares que han provocado en los últimos años grandes discusiones orientadas a su supresión (Cremer y Pestieau, 2010). En España, desde la crisis económica, los debates sobre el mantenimiento del Impuesto de Sucesiones están cada vez más activos, y por ello, debemos entrar a analizar las posiciones que hay a favor y en contra de dicha imposición.

Los defensores de este impuesto, como Bustos (2010), consideran que el Impuesto de Sucesiones debe mantenerse en base a que el incremento del patrimonio provoca que la capacidad económica del contribuyente aumente, por lo que se justifica la carga tributaria. En esta misma línea se puede añadir que las adquisiciones gratuitas del patrimonio son adquiridas sin ningún esfuerzo por parte del contribuyente, gravándose una manifestación de la

capacidad económica real y evidente que justifica su existencia (García, 2009). Otros autores como Cremer y Pestieau (2010) entienden que la transmisión de la riqueza provoca que las diferencias sociales se mantengan, de ahí que se requiera una política de redistribución.

Por el contrario, existen detractores del Impuesto de Sucesiones que optan por su eliminación del sistema fiscal español. Algunos entienden que al tratarse de un impuesto que grava la transmisión de bienes, limita el derecho de propiedad privada reconocido en el artículo 33 de la CE, sin embargo, hay que tener en cuenta que este derecho constitucional no es absoluto sino que puede presentar limitaciones debido a fines sociales como es el sistema tributario. Por otro lado, se critica que afecta a las clases medias y no a los grandes patrimonios, debido a que las exenciones más importantes recaen sobre las herencias más voluminosas, las cuales precisamente tienen capacidad para su evasión, por ello, De Pablos (2010, p. 211) considera que este impuesto es “un gravamen para muertes repentinas”. En este sentido como señalan Moyano *et al.* (2015), es cierto que las pequeñas herencias sin planificación fiscal se ven más afectadas, pero los grandes patrimonios están también sometidos a tributación.

Checa (1996) entiende que por los bienes y derechos gravados por el Impuesto de Sucesiones ya se ha tributado previamente con otros impuestos. En contra de este argumento, Monasterio (2016) ha manifestado que “es una simpleza decir que Sucesiones es una doble imposición, no lo es. Alguien que haya acumulado patrimonio en su vida paga el impuesto de la renta, pero quien paga el de sucesiones es el heredero, que está recibiendo una cantidad gratuitamente”.

Además, para autores como Durán y Esteller (2014) la recaudación adquirida por el sector público con el Impuesto de Sucesiones es mínima, por lo que su eliminación no implicaría para las arcas públicas un verdadero problema. Por otro lado, como indica De Pablos (2007) hay autores como Bartle (1997) que mantienen que el Impuesto de Sucesiones implica un efecto negativo en el ahorro y en el trabajo, considera que los padres tienen el objetivo de dejar una

herencia a sus hijos, pero si la misma acaba siendo destinada al pago de impuestos, no les compensará esforzarse para ello.

Pero en especial, el problema que se presenta en España y que precisamente es el que se pretende tratar a lo largo de este trabajo, es que es un impuesto que genera grandes desigualdades desde el punto de vista territorial. Como veremos más adelante, la complicación radica en que es un impuesto cedido a las CCAA, y esto provoca que debido a sus competencias normativas muchas CCAA hayan optado por eliminar *de facto* el impuesto para los parientes más cercanos.

Por lo tanto, se observa como estas diferencias pueden estimular deslocalizaciones al modificar los contribuyentes su residencia a aquellas CCAA donde la tributación sea menor (García, 2009; Moyano *et al.*, 2015). Prueba de ello son las palabras de Fernández Junquera (2015) reconociendo que “en Asturias están llamando a la gente a irse. Y la gente que pueda, que es la que tiene dinero, se va a marchar”; incluso, en este sentido los poderes públicos han actuado, así la Junta de Andalucía ha adoptado medidas para investigar sobre “la detección de deslocalizaciones de andaluces para evitar el impuesto de sucesiones”, puesto que se están produciendo “cambios ficticios del domicilio fiscal a otras CCAA que han aprobado importantes reducciones en la base imponible u otros beneficios fiscales”.

En definitiva, expuesto el escenario como se ha hecho hasta el momento, la existencia de estas desigualdades hacen cuestionarse que el Impuesto de Sucesiones cumpla la función redistributiva¹ de la riqueza que manifiesta la Exposición de Motivos de la vigente *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* (en adelante, LISD).

2.2. MODALIDADES DEL IMPUESTO

La tributación de la adquisición gratuita de riqueza puede llevarse a cabo de diversas formas, esto quiere decir que en los Estados que reconocen este impuesto existen diferentes modelos para gravarlo (Barberán, 2005; De Pablos,

¹ “El Impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público”.

2010). Tradicionalmente, la literatura hacendística ha venido distinguiendo dos: el impuesto sobre porciones hereditarias y el impuesto sobre el caudal relicto.

En España, y en la mayoría de los Estados de la UE, se utiliza el impuesto sobre porciones hereditarias (en adelante, IPH) que consiste en que la aplicación del gravamen se produce sobre cada una de las partes en las que queda dividida la herencia, por tanto, primero se produce la división de la herencia, y luego, se aplica el gravamen de forma individualizada. De esta manera se permite un trato diferenciado en el impuesto en función del grado de parentesco que tenga cada heredero con el causante a través de la progresividad.

Menos frecuente es el impuesto sobre el caudal relicto (en adelante, ICR), en el que la aplicación del gravamen se produce antes de que la herencia haya sido dividida, así lo encontramos solamente dentro de la UE en Reino Unido, y fuera de ella, en Estados Unidos. Esta modalidad implica que solo se tenga en cuenta el valor del patrimonio de la herencia y no el grado de parentesco como ocurría en el caso anterior, por ello, con este criterio la progresividad del impuesto está más limitada.

Aunque los modelos clásicos son los anteriormente expuestos, han ido surgiendo nuevas formas de imposición del Impuesto de Sucesiones en algunos países (García, 2009). Así, podríamos considerar un tercer modelo que es una mezcla de los dos anteriores, y que es utilizado en Dinamarca. La aplicación de uno u otro depende del parentesco que tenga el heredero con el causante, diferenciándose, por un lado, las transmisiones a favor de los cónyuges, descendientes o ascendientes de primer grado que tributan mediante el ICR, y por otro lado, el resto de los herederos y legatarios que van a tributar por el IPH.

Y, en último lugar, cabe destacar el sistema empleado en Irlanda. Este impuesto recae sobre cada heredero pero, con la finalidad de evitar fraudes mediante transmisiones parciales durante la vida del causante, lo que se hace es acumular todos los bienes recibidos del mismo causante por el heredero para determinar la cantidad del impuesto a pagar. Es decir, hay una

acumulación de todas las adquisiciones gratuitas que recibe el heredero procedentes del transmitente.

Atendiendo a las dos primeras formas analizadas, por ser las más relevantes, se observa que el IPH se establece en base al heredero o legatario mientras que el ICR en base al causante. Por ello, a continuación vamos a comparar ambos sistemas, para determinar sus ventajas e inconvenientes, en relación con los principios tributarios (Fuentes Quintana, 1989; Bustos, 2010).

El ICR tiene un mayor efecto recaudatorio dado que al considerar la totalidad de la herencia supondrá la aplicación de tipos impositivos más elevados. Además, es más sencillo de gestionar que el IPH ya que sólo es necesario realizar una liquidación del impuesto por la totalidad de la herencia y no una liquidación por cada parte en la que se divide. Por tanto, el ICR presenta la ventaja de que favorece a los principios de suficiencia y de simplicidad.

Por otro lado, el IPH presenta la ventaja en relación al ICR de que tiene más en cuenta la situación de cada sujeto pasivo al considerar el grado de parentesco y la cuantía de la porción hereditaria, se ajusta a la capacidad económica del contribuyente. Por lo que respeta más el principio de equidad.

De manera que lo que son ventajas para un sistema son inconvenientes para el otro, y por tanto, el ICR presenta el inconveniente de que el principio de equidad se resiente al no considerar la situación particular de cada heredero, por lo que no tiene tanto en cuenta la capacidad de pago; sin embargo, el IPH implica una mayor complejidad porque requiere la presentación de tantas liquidaciones como herederos haya, afectando al principio de simplicidad, y también al de suficiencia puesto que la cantidad a recaudar será inferior al gravar la parte correspondiente a cada heredero de forma individualizada.

Para autores como Bustos (2010, p. 623) el que en la mayoría de países, entre ellos España, se haya optado por el IPH es debido a que realmente “los impuestos sucesorios se recaudan sólo de forma eventual, las ventajas del ICR en cuanto a la recaudación obtenida o la simplicidad en su administración no tienen un excesivo peso”.

3. EL IMPUESTO DE SUCESIONES EN ESPAÑA

3.1. INTRODUCCIÓN Y EVOLUCIÓN

En España el Impuesto de Sucesiones aparece muy tempranamente, pues se considera que existe desde el periodo romano imperial (Sánchez, 2015). Históricamente, se conoce que es en el año 1900 cuando se regula en el llamado Impuesto de Derechos Reales, que gravaba las transmisiones *mortis causa* y las transmisiones *inter vivos* (tanto onerosas como gratuitas).

No fue hasta la reforma del año 1964 cuando se diferenciaron los dos impuestos, estableciéndose por un lado, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y por otro lado, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (aunque seguían compartiendo texto normativo). Esta distinción manifiesta la diferencia en la tributación de las adquisiciones en función de su naturaleza, es decir, según sean onerosas o gratuitas (Pérez *et al.*, 2017).

Además esta reforma de 1964 supone olvidar en nuestro sistema fiscal la modalidad de tributación por el ICR para aplicar la modalidad del IPH (Sánchez, 2015).

Es en el año 1987 cuando se aprueba la LISD con carácter específico aplicable exclusivamente a las personas físicas. Hay que tener en cuenta que hasta entonces y desde el año 1964, en relación a las sucesiones, las personas jurídicas se veían afectadas también por este impuesto tributando en la modalidad de “tarifa de los extraños”. De manera que una de las grandes novedades que se introduce con la aprobación en 1987 de la vigente Ley es que las adquisiciones gratuitas obtenidas por las personas jurídicas son gravadas por el Impuesto de Sociedades como beneficios extraordinarios (Pérez *et al.*, 2017).

3.2. LOS PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES

Para el análisis del cumplimiento de los principios generales del sistema tributario español por parte del Impuesto de Sucesiones debemos partir del

artículo 31.1 de la CE donde se reconocen los principios generales del sistema tributario: generalidad, igualdad y progresividad².

La cuestión principal sobre el respeto de estos principios tributarios por el Impuesto de Sucesiones se encuentra en si existe o no vulneración de los principios constitucionales de generalidad y de igualdad, que deben ser acatados por las CCAA en el desarrollo de sus competencias normativas. Esta duda se plantea debido a que existen importantes diferencias entre las CCAA, y ello implica un diferente tratamiento en los contribuyentes en función de donde tengan su residencia dentro del territorio español (García, 2009).

De manera que se puede observar que dichos principios no son respetados con el sistema actual, y prueba de ello ha sido un reciente pronunciamiento del Tribunal Constitucional, como consecuencia de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo, en la Sentencia 60/2015, de 18 de marzo, donde el Tribunal considera nulo el artículo 12 bis a) de la *Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat*. Fundamenta esta decisión en la vulneración del principio de igualdad recogido en el artículo 14 de la CE al reconocer exclusivamente los beneficios fiscales del 99% a los familiares que “que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana”, por lo tanto, se observa una diferencia injustificada de trato entre los residentes y no residentes en esta CA (Moyano *et al.*, 2015; Sánchez, 2015). De manera que se puede identificar, tras el pronunciamiento de nulidad del precepto indicado, como es vulnerado el principio de igualdad al existir importantes diferencias en la regulación elaborada por cada una de las CCAA sobre las competencias normativas que tienen cedidas en el Impuesto de Sucesiones. Además, aunque se sale del estudio del impuesto a nivel estatal, el Tribunal de Justicia de la UE ha fallado en contra del Reino de España en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 por las desigualdades que suponía este impuesto entre los residentes y no residentes en España. Esto conllevó la reforma de la Ley. Es por ello que los

² “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”.

detractores del Impuesto de Sucesiones consideran la inconstitucionalidad del mismo derivada de estas diferencias entre CCAA.

Por otro lado, en relación con el principio de progresividad, el Impuesto de Sucesiones presenta tipos progresivos que permiten alcanzar un sistema fiscal justo al garantizar la igualdad tributaria entre los contribuyentes y la distribución de la carga tributaria, puesto que se ajusta a la capacidad económica de cada uno de los sujetos pasivos (García, 2009).

Esta capacidad económica, existe para autores como Fuentes Quintana (1990, p. 312), cuando se adquieren bienes por vía sucesoria, en cuanto que “aunque hoy la renta es el principal indicador de la capacidad de pago en los sistemas tributarios, la riqueza confiere a sus titulares seguridad, influencia, poder social, independencia, menor necesidad de ahorrar y acceso a mejores oportunidades, de modo que aquéllos en quienes concurren estas circunstancias están en mejor predisposición de pagar impuestos”. A ello hay que añadir que, además, estos incrementos patrimoniales obtenidos de forma lucrativa son considerados, como ya se ha indicado previamente, como “ganancias sin esfuerzo”.

De manera que reconocida la validez del tributo desde el punto de vista de la capacidad económica, al gravar una manifestación efectiva de riqueza, como los beneficios fiscales implantados en cada CA son diferentes, esto provoca que dos personas con una misma capacidad económica tengan que tributar una cantidad totalmente diferente (o incluso, no tributar) en función del territorio español donde residan, afectando directamente a la generalidad (no contribuyendo “todos” al sostenimiento de los gastos públicos como establece el artículo 31.1 de la CE) y a la igualdad (al existir un trato diferenciado).

Por ello, los partidarios del impuesto reconocen que éste debe seguir manteniéndose pero que realmente debe ser objeto de una importante reforma de la normativa estatal para eliminar estas desigualdades, la cual debiera consistir en la disminución de las competencias normativas de las CCAA para evitar la eliminación del impuesto, o en su caso, en el establecimiento de una base mínima de tributación no exenta que sea igual para todo el territorio

español con independencia de la CA donde resida el contribuyente (Moyano *et al.*, 2015; Sánchez, 2015).

Por último, cabe hacer referencia a la contribución del Impuesto de Sucesiones en la redistribución de la riqueza, que es precisamente recogido como objetivo de este impuesto en la Exposición de Motivos de la LISD (Barberán, 2005). En este sentido, hay que tener en cuenta que el efecto que tiene el impuesto sobre la redistribución de la riqueza no puede ser notable por dos razones: su objeto imponible no es amplio ni general puesto que grava una parte pequeña de la riqueza, solamente la obtenida mediante transmisiones gratuitas *mortis causa*; y por otro lado, desde el punto de vista subjetivo, se caracteriza porque sólo afecta a los herederos, que en relación con la total población, es un número pequeño de personas. Además, debido a la falta de datos sobre el patrimonio de los herederos es muy difícil poder calcular realmente cómo influye el impuesto, ya que no es posible conocer la situación real antes y después de recibir la correspondiente herencia para valorar la desigualdad.

3.3. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO EN ESPAÑA

En el sistema fiscal español, el Impuesto de Sucesiones se ha configurado como un impuesto directo, subjetivo, personal, instantáneo, progresivo y cedido a las CCAA como se explicará en el siguiente apartado (Pérez *et al.*, 2017).

En cuanto el ámbito territorial de este impuesto, hay que estar al artículo 2.1 de la LISD donde se indica que es de aplicación en todo el territorio español, excepto las especialidades de los regímenes tributarios forales de Concierto Económico (País Vasco) y Convenio Económico (Comunidad Foral de Navarra), así como lo dispuesto en los Convenios internacionales de doble imposición.

Hay que tener en cuenta que se aplicará el Impuesto de Sucesiones español cuando los contribuyentes tengan su residencia habitual en España, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado. De esta manera establece el artículo 6.1 de la LISD el punto de conexión por obligación personal. Para determinar en qué CCAA tributa la persona física residente en España hay que

estar a lo dispuesto en la Disposición adicional segunda de la LISD que establece que tributará en aquella Comunidad Autónoma en la que permanezca un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores.

Y, por último, hay que hacer referencia a la relación que tiene el Impuesto de Sucesiones con otros impuestos (Moyano *et al.*, 2015).

En primer lugar, es un impuesto complementario del IRPF³ puesto que el incremento de patrimonio derivado de una adquisición *mortis causa* que se grava por el Impuesto de Sucesiones no está sujeto al IRPF. Así lo establece el artículo 6.4 de la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas*: “no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

En segundo lugar, es un impuesto incompatible con todas las modalidades que recoge el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados), excepto la fija que grava los documentos notariales.

En tercer lugar, es compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido (cuando el causante sea un empresario o profesional y los bienes o derechos estén afectos a su actividad) y con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

3.4. REGULACIÓN ACTUAL

3.4.1. Normativa estatal

Antes de entrar al estudio de la regulación actual del Impuesto de Sucesiones en España, cabe hacer referencia a la posibilidad de que la tributación de aquello que se obtiene por herencia o legado fuera realizada a través de otro impuesto, en concreto, del IRPF como incremento de renta, en vez de hacerse a través de un impuesto concreto relativo a las sucesiones.

³ Exposición de Motivos de la LISD.

Es cierto que la obtención de un bien puede ser considerado como un incremento de renta para que fuese gravado por el IRPF, entendiendo ésta en sentido amplio, sin embargo, esto complicaría mucho su gravamen ya que a la hora de determinar la progresividad del Impuesto de Sucesiones se tienen en cuenta algunos factores específicos que son: la cuantía de la adquisición patrimonial, la relación de parentesco y el patrimonio previo del heredero o legatario. Además, si se introdujese en el IRPF se produciría un incremento importante de la progresividad al crecer tanto la renta en ese periodo impositivo. Estas especialidades justifican la necesidad de un impuesto que grave concretamente la sucesión (Martín, Fernández-Picazo y García, 2008; Bustos, 2010).

Como ya se ha señalado, el Impuesto sobre Sucesiones está regulado actualmente en la LISD, cuya última modificación es de 28 de noviembre de 2014. Esta Ley es desarrollada por el *Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre*.

El artículo 3 de la LISD se refiere al hecho imponible, del que realmente podemos deducir tres hechos imponibles diferentes al gravar:

- El incremento patrimonial gratuito obtenido por las personas físicas vía *mortis causa*.
- El incremento patrimonial gratuito obtenido por las personas físicas vía *intervivos*.
- Las adquisiciones derivadas de contratos de seguros cuyo beneficiario es una persona distinta del contratante.

Sin embargo, el trabajo se va a centrar exclusivamente en el impuesto que recae sobre las sucesiones, es decir, en el gravamen que afecta al incremento patrimonial lucrativo o gratuito obtenido por las personas físicas.

El impuesto de Sucesiones es un impuesto estatal, lo que significa que corresponde la titularidad al Estado, y por tanto, sólo puede ser modificado o eliminado por él (Sánchez, 2015). Pero, si atendemos al artículo 2.2 de la LISD se observa que el Impuesto de Sucesiones es un impuesto cedido a las CCAA,

por tanto, esto implica que nos encontremos con regulación a nivel estatal y autonómico.

Precisamente esta cesión provoca las grandes diferencias entre CCAA, ya que como el punto de conexión para aplicar el impuesto es la residencia habitual del causante en España por la totalidad de los bienes y derechos que adquieran con independencia de donde se encuentren, pues las competencias normativas que se les otorgan hace que en muchas ocasiones el impuesto quede suprimido *de facto* por las grandes reducciones y beneficios fiscales que las CCAA establecen.

Es importante también hacer referencia a la influencia de la UE en esta materia para regular las situaciones jurídicas individuales con elemento de extranjería mediante la aprobación del *Reglamento (UE) nº 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la Ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones mortis causa y a la creación de un certificado sucesorio europeo*. Este reglamento entró en vigor el 17 de agosto de 2015, con aplicación a todos los Estados miembros de la UE salvo Dinamarca, Irlanda y Reino Unido.

A nivel internacional, con la finalidad de evitar la doble imposición por adquisición de una herencia o legado, España ha celebrado tres Convenios Internacionales: con Grecia celebrado el 6 de marzo de 1919, con Francia celebrado el 8 de enero de 1963 y con Suecia celebrado el 25 de abril de ese mismo año.

3.4.2. Normativa autonómica

El artículo 137 de la CE se refiere a la organización del territorio español al indicar que “el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las CCAA que se constituyan”. En materia tributaria hay que añadir los artículos 156 y 157 de la CE, puesto que el primero de ellos establece la autonomía financiera que gozan las CCAA para el desarrollo y ejecución de sus competencias, y el segundo se refiere a los impuestos cedidos como uno de los recursos de los que disponen para su financiación.

Los impuestos cedidos por el Estado a las CCAA tienen que determinarse en una Ley Orgánica como el artículo 150.2 de la CE manifiesta, y en concreto, se recoge en la *Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas*, donde el artículo 11 d) y 19 c) se refieren al Impuesto de Sucesiones.

El primero de ellos establece que: “Sólo pueden ser cedidos a las CCAA, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos: [...] d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, mientras que el segundo indica: “En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: [...] c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión”.

Pues bien, el desarrollo de la cesión del Impuesto de Sucesiones se ha llevado a cabo en cada una de las CCAA, sin excepción, a través de normas aprobadas por sus parlamentos autonómicos. En el anexo 1 se detallan cuáles son las Leyes y Decretos Legislativos que están vigentes en las CCAA de régimen común relacionados con este impuesto, que son las CCAA en las que nos vamos a centrar a lo largo del estudio.

Pero, además de la regulación perteneciente a las CCAA de régimen común, hay que hacer una pequeña referencia a la normativa de las CCAA que tienen un sistema foral como son Navarra y el País Vasco puesto que presentan un sistema financiero singular, y en el que regulan también el Impuesto de Sucesiones. La primera de ellas lo hace en el llamado Convenio Económico con la comunidad Foral de Navarra (*Ley 28/1990, de 26 de diciembre*), y la segunda en el Concierto Económico con la CA del País Vasco (*Ley 12/2002, de 23 de mayo*). En este último caso, la competencia corresponde a las provincias, existiendo una regulación propia en cada una de ellas, así, en Álava está la *Norma Foral 11/2005*, en Vizcaya la *Norma Foral 4/2015* y en Guipúzcoa la *Norma Foral 3/1990*.

3.4.3. Competencias autonómicas

Cómo ya se ha señalado, el artículo 2.2 de la LISD permite ceder el impuesto de Sucesiones a las CCAA, y esta cesión contempla los tres siguientes ámbitos: recibir el producto obtenido del impuesto⁴, gestionar el impuesto⁵ y desarrollar competencias normativas⁶. De todos ellos el más relevante en relación con el Impuesto de Sucesiones, por las diferencias que va a implicar en la cantidad a tributar en cada CA, es el reconocimiento de las competencias normativas, que en el Impuesto de Sucesiones no se produce hasta el año 1996 (Pérez *et al.*, 2017).

Para determinar las competencias normativas que corresponden a las CCAA hay que tener en cuenta la *Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía*. En concreto, es el artículo 48 el que se refiere a las cuatro competencias que se ceden a las CCAA en el Impuesto de Sucesiones:

- Reducciones de la base imponible⁷
- Tarifa del impuesto
- Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente
- Deducciones y bonificaciones de la cuota

En las tablas 3.1 y 3.2 se recogen las CCAA que han ejercido estas competencias normativas en el Impuesto de Sucesiones⁸; en la primera de ellas se indican las reducciones que la normativa estatal reconoce (no incorporándose aquellas que son adicionales por las CCAA), mientras que en la segunda aparecen la tarifa del impuesto y los coeficientes del patrimonio existente. Es un contenido simplificado por lo que no se expresan la totalidad de los requisitos que deben cumplirse para poder beneficiarse de dichas

⁴ Artículo 25.1 c) y 32 de la Ley 22/2009

⁵ Artículo 48.2 de la Ley 22/2009

⁶ Artículo 48.1 de la Ley 22/2009

⁷ Estableciendo nuevas reducciones que respondan a circunstancias económicas o sociales de la CA o regulando las existentes en la normativa estatal.

⁸ Se va a realizar el análisis de las CCAA de régimen común para poder comparar las mismas reducciones, por tanto, no se analizan las CCAA de Navarra y País Vasco por tenerse su propio sistema fiscal.

reducciones. En este trabajo, no se analizarán las deducciones y bonificaciones sobre la cuota tributaria ya que las reguladas a nivel estatal son simplemente la deducción por doble imposición internacional y la bonificación en Ceuta y Melilla. Además, algunas CCAA han incorporado sus propias deducciones, entre un 50% y un 99% sobre la cuota tributaria, para disminuir la cantidad a tributar por los contribuyentes.

Tabla 3.1. Competencias por Comunidades Autónomas en materia de reducciones

REDUCCIONES APLICADAS POR LAS CCAA							
CCAA	CONDICIONES PERSONALES DEL ADQUIRENTE		NATURALEZA BIENES Y DERECHOS				REITERACIÓN TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA
	Parentesco	Discapacidad	Empresa familiar	Vivienda habitual	Explotación agraria	Patrimonio histórico	
ANDALUCÍA	Reducción propia para grupos I y II Total si base y patrimonio < 1.000.000	Reducción propia total si base y patrimonio < 1.000.000 (se reduce 250.000 si son grupo III y IV)	Mejora de la reducción estatal en un 99%	Mejora de la reducción estatal entre 95-100%	Reducción propia de un 99%	NO	NO
ARAGÓN	Reducción propia en un 100% para cónyuge, ascendiente e hijo hasta 150.000	Reducción propia en un 100% sobre el valor neto para cónyuge o descendiente > 65% discapacidad	Mejora de la reducción estatal en un 99% (30% para no cónyuge ni descend.)	Mejora de la reducción estatal en un 99% sobre el valor neto para cónyuge, ascendiente o descend.	NO	NO	NO
PRINCIPADO DE ASTURIAS	Mejora estatal para grupos I y II en un 300.000	NO	Reducción propia en un 4% para cónyuge, ascendiente, descend. y parientes colaterales	Mejora de la reducción estatal entre 95 a 99%	99% para cónyuges, ascendiente, descendiente y parientes colaterales	NO	NO
ISLAS BALEARES	Mejora estatal de 25.000 para grupos I y II < 21 años ⇒ + 6.250 por cada año	33% < física o sensorial < 50% ⇒ 48.000 50% < física o sensorial < 65% ⇒ 300.000 psíquica > 33% ⇒ 300.000	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descend.	Mejora de la reducción estatal en un 100% para cónyuge, ascendiente, descend. y parientes colaterales ⇒ límite: 180.000	Reducción propia del 95% para cónyuge y descendiente	Mejora de la reducción estatal en 99% valor neto de los elementos patrimoniales afectos para cónyuge y descendiente	Mejora de la reducción estatal por el valor del impuesto en las transmisiones anteriores

CANARIAS	Mejora reducción estatal para grupos I y II 100% para descendiente < 21 años Cónyuge: 40.400 € e hijos > 21 ⇒ 23.125	Mejora de la reducción estatal 33% < discapac. < 65% ⇒ 72.000 discapac. > 65% ⇒ 400.000	Mejora de la reducción estatal 99% valor neto de los elementos patrimoniales afectos para cónyuge y descend.	Mejora de la reducción estatal 99% para cónyuge y descend. ⇒ límite: 200.000	NO	Mejora de la reducción estatal en un 97%	Mejora de la reducción estatal Optar: reducción por tributado anteriormente o reducción entre 10 y 50% según tiempo
CANTABRIA	Mejora de la reducción estatal Reducción de 50.000 para grupos I y II < 21 años ⇒ + 5.000 por cada año	Mejora de la reducción estatal 33% < discapac. < 65% ⇒ 50.000 discapac. > 65% ⇒ 200.000	Mejora de la reducción estatal en un 99% para cónyuges y descend.	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend., ascendiente o colaterales (límite 125.000)	NO	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descendiente	Importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes
CASTILLA LA MANCHA	Según base liquidable bonificación entre 85 y 100%	Mejora de la reducción estatal 33% < discapac. < 65% ⇒ 125.000 discapac. > 65% ⇒ 225.000	Reducción propia en un 4%	NO	NO	NO	NO
CASTILLA Y LEÓN	Reducción de 60.000 para grupos I y II < 21 años ⇒ + 6.000 por cada año	Mejora de la reducción estatal 33% < discapac. < 65% ⇒ 125.000 discapac. > 65% ⇒ 225.000	Reducción propia en un 99%	NO	99%	Reducción propia en un 99%	NO
CATALUÑA	Reducción de 100.000 para grupos I y II < 21 años ⇒ + 12.000 por cada año	Mejora de la reducción estatal 33% < discapac. < 65% ⇒ 275.000 discapac. > 65% ⇒ 650.000	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend., ascendiente o colaterales hasta 3º grado	Mejora de la reducción estatal un 95% para cónyuge, descend. o ascendiente ⇒ límite individual: 180.000, conjunto: 500.000	Reducción propia del 95% para cónyuge, descendiente, ascendiente o colaterales hasta 3º grado	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descendiente, ascendiente o colaterales hasta 3º grado	Optar: reducción por tributado anteriormente o reducción entre 10 y 50% según tiempo
COMUNIDAD VALENCIANA	Reducción de 100.000 para grupos I y II < 21 años ⇒ + 8.000 por cada año (límite: 156.000)	Reducciones propias 33% < discapac. < 65% ⇒ 120.000 discapac. > 65% ⇒ 240.000	95% para cónyuge, descend., ascendiente o colaterales hasta 3º grado	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend. o ascendiente ⇒ Límite 150.000	95% para cónyuge, descendiente, ascendiente o colaterales hasta 3º grado	Reducción propia entre 50 y 95%	NO
EXTREMADURA	Reducción de 18.000 para grupos I < 21 años ⇒ + 6.000 por cada año (límite: 70.000)	33% < discapac. < 50% ⇒ 60.000 50% < discapac. < 65% ⇒ 120.000 discapac. > 65% ⇒ 180.000	NO	NO	NO	NO	NO

GALICIA	Reducción de 1.000.000 < 21 años ⇒ + 100.000 por cada año (límite: 1.500.000) Reducción de 900.000 > 21 años y cónyuge ⇒ - 100.000 por cada año entre 21 y 25; -400.000 por cada año > 25	Mejora de la reducción estatal 33% < discapac. < 65% ⇒ 150.000 discapac. > 65% ⇒ 100.000	Reducción propia en un 99%	Mejora de la reducción estatal entre 95 y 99% para cónyuges, descend. o ascendiente ⇒ límite: 600.000	99% para cónyuge, descendiente, ascendiente o colaterales hasta 3º grado	NO	NO
LA RIOJA	Reducción para grupos I y II 99% ⇒ BL < 500.000 98% ⇒ BL > 500.000	NO	Reducción propia en un 99% para cónyuge, descend. y ascendiente	Reducción propia en un 95% para cónyuge, descend., ascendiente ⇒ 122.606,47	Reducciones propias en un 99% para cónyuge, descendiente y ascendientes	NO	NO
COMUNIDAD DE MADRID	Reducción de 16.000 para grupos I y II < 21 años ⇒ + 4.000 por cada año (límite: 48.000)	Mejora de la reducción estatal 33% < discapac. < 65% ⇒ 55.000 discapac. > 65% ⇒ 153.000	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descend.	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend. o ascendiente ⇒ límite: 123.000	NO	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descendiente	NO
MURCIA	NO	NO	Reducción propia en un 99% para cónyuge, descend., ascendiente o colaterales hasta 3º grado	NO	NO	NO	NO

Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa de cada una de las CCAA

A continuación, vamos a analizar cada una de las reducciones aplicadas por las CCAA de régimen común.

La reducción por parentesco ha sido desarrollada por todas las CCAA, salvo Murcia. Los grupos de parentesco I y II son los que se benefician de dicha reducción, en la que se incluyen a descendientes y adoptados menores de 21 años, descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes. Comparando la regulación de cada CA, se observa que hay CCAA que optan por un porcentaje a reducir mientras que otras por una cuantía determinada. De las que han elegido el sistema basado en porcentaje, la CA que tiene un porcentaje menor es Castilla La-Mancha con un 85% mientras que

Aragón y Canarias llegan a un 100% de reducción. En cuanto a las CCAA que mantienen una cuantía concreta, destaca Madrid por ser la CA que reconoce una menor cuantía (16.000€) y Galicia por ser la que mayor cantidad reduce (1.000.000€).

En relación con la reducción por discapacidad todas las CCAA, excepto La Rioja, Asturias y Murcia, la han establecido. La mayoría de las CCAA recogen en sus normativas una cantidad fija a reducir que varía según el grado de discapacidad del contribuyente, diferenciando en dos tramos (tenga reconocida menos del 65% de discapacidad, o más del 65%) o en tres tramos (tenga reconocida menos del 50%, entre el 50% y el 65%, o más del 65%). Solamente Andalucía y Aragón establecen una reducción basada en porcentaje que llega a alcanzar el 100%.

La reducción por transmisión de empresa familiar está recogida en la normativa de todas las CCAA salvo en Extremadura. Aquí los porcentajes varían sustancialmente, lo normal es que se trate de una reducción entre un 95 a 99% según la CA, pero en el caso de Asturias y Castilla La Mancha establecen una reducción de un 4%. De manera que este es un claro ejemplo de las grandes diferencias de trato que se producen entre CCAA.

Respecto a la reducción por transmisión de vivienda habitual, las CCAA que no han establecido esta reducción han sido Extremadura, Castilla y León, Castilla La Mancha y Murcia. Todas las CCAA han optado por reconocer una reducción basada en un porcentaje que dependiendo de la CA puede estar entre un 95% y un 100%. Al igual que la normativa estatal, esta reducción es limitada, y este límite según la CA varía entre 123.000 y 600.000 euros.

En cuanto a las reducciones por adquisición de explotaciones agrarias hay varias CCAA que han optado por no regular esta reducción, en concreto, Aragón, Canarias, Cantabria, Castilla La Mancha, Extremadura, Madrid y Murcia. En todo caso, las CCAA que sí han recogido en su normativa esta reducción lo han hecho estableciendo un porcentaje, que según la CA varía entre el 95 y el 99%.

La reducción sobre la transmisión de bienes declarados como integrantes del Patrimonio Histórico es recogida solo en la mitad de las CCAA, no desarrollando sus competencias normativas las CCAA de Aragón, Canarias, Cantabria, Castilla La Mancha, Extremadura, Madrid y Murcia. La cuantía a reducir suele estar entre un 95 y 99%, salvo Valencia que amplía desde un 50 a un 95%.

Y, por último, respecto a la reiteración en transmisiones *mortis causa* de un mismo bien en un determinado periodo de tiempo, solamente ha sido regulada en las normativas autonómicas de Islas Baleares, Canarias, Cantabria y Cataluña. Por lo general, estas CCAA suelen permitir elegir al contribuyente entre reducir por lo tributado anteriormente o reducir entre un 10 y un 50% según el tiempo que ha pasado entre las transmisiones.

Hay que tener en cuenta que, si las CCAA no desarrollan estas reducciones, son de aplicación los porcentajes y cuantías que establece la Ley estatal 29/1987, que como se verá más adelante en el ejemplo práctico, no establece unas reducciones tan generosas como las normativas autonómicas.

Se puede concluir que, en general, las CCAA han entrado a regular, en mayor o menor medida, todas las competencias normativas que la Ley estatal les permite. Únicamente Extremadura y Murcia se caracterizan por regirse prácticamente en su totalidad por la regulación estatal, puesto que la primera solamente ha establecido como propia la reducción relativa al parentesco y a la adquisición de empresa familiar, y la segunda tan solo regula esta última.

Analizando la tabla 3.2, se observa que la competencia normativa sobre los tipos de gravamen no ha sido desarrollada por todas las CCAA, así, se rigen por las tarifas estatales las CCAA de Aragón, Canarias, Castilla La Mancha, Castilla y León, Extremadura y La Rioja. Principalmente, las CCAA que sí han regulado esta cuestión han optado en relación con la normativa estatal por, o bien, establecer unos tipos más favorables para los grupos I y II, o bien, incrementarlos para los últimos tramos. En todo caso, suelen recoger unos tipos máximos menores al estatal del 34% que sólo se ve superado por Andalucía, Asturias y Murcia con un 36,5%.

En cuanto a los coeficientes aplicables sobre la cuota en relación con el patrimonio preexistente del heredero, tan solo la mitad de las CCAA han regulado esta cuestión, y son: Asturias, Islas Baleares, Cantabria, Cataluña, Valencia, Galicia y Madrid. Las CCAA lo que han hecho es, generalmente, modificar los tramos manteniendo los coeficientes, o favorecer estos coeficientes para los grupos I y II.

Tabla 3.2. Competencias por Comunidades Autónomas en materia de tarifas y coeficientes

CCAA	COMPETENCIA SOBRE TARIFAS			COMPETENCIA SOBRE COEFICIENTES	
	SÍ	Máximo	NO	SÍ	NO
ANDALUCÍA	Coincide con la estatal, salvo los dos últimos tramos que incrementa el tipo	36,50%			X
ARAGÓN		34%	X		X
PRINCIPADO DE ASTURIAS	Especial para grupos I y II	36,50%		Más bajos sólo para Grupo I	
ISLAS BALEARES	Especial para grupos I y II	20%		Más elevados para los colaterales de 2º y 3º grado por afinidad del Grupo III y más reducidos para el resto de integrantes del Grupo III y el Grupo IV	
	Resto grupos: tramos similares a la estatal	34%			
CANARIAS		34%	X		X
CANTABRIA	Mantiene la tarifa estatal	34%		Los mantiene pero modifica los tramos	
CASTILLA-LA MANCHA		34%	X		X
CASTILLA Y LEÓN		34%	X		X
CATALUÑA	Especial para grupos I y II	9%		Iguales para cualquier cuantía de patrimonio	
	Menos tramos que la estatal	32%			
COMUNIDAD VALENCIANA	Tramos similares a la estatal	34%		Mantiene los coeficientes pero modifica los tramos	
EXTREMADURA		34%	X		X
GALICIA	Especial para grupos I y II	18%		Iguales en los grupos I y II para cualquier cuantía de patrimonio, mantiene la normativa estatal para los grupos III y IV	
	Resto de grupos: idéntica a la tarifa estatal	34%			
LA RIOJA		34%	X		X
COMUNIDAD DE MADRID	Tramos similares a la estatal	34%		Mantiene los coeficientes pero modifica los tramos	
MURCIA	Coincide con la estatal, salvo los dos últimos tramos que incrementa el tipo	36,50%			X

Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa de cada una de las CCAA

4. SITUACIÓN ACTUAL EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN ESPAÑA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES: ANÁLISIS DE DATOS

4.1. EL IMPUESTO DE SUCESIONES EN LA UNIÓN EUROPEA

El Impuesto de Sucesiones es un impuesto que está presente en los países de la UE y en la OCDE. De los 34 países analizados de la OCDE, 27 tienen en su sistema fiscal este impuesto, y de los 28 Estados miembros que componen la UE, 19 gravan la adquisición de patrimonio vía *mortis causa*, de los cuales 5 tienen un tipo de gravamen del 0% para las herencias recibidas en línea recta.

Tabla 4.1. Impuesto de Sucesiones en los Estados miembros de la Unión Europea

IMPUESTO DE SUCESIONES EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UE					
Estado UE	¿Tiene este impuesto?	Máximo tipo de gravamen entre padres e hijos	Estado UE	¿Tiene este impuesto?	Máximo tipo de gravamen entre padres e hijos
Alemania	SI	30%	Hungría	NO (desde 2006)	-
Austria	NO (desde 2008)	-	Irlanda	SI	33%
Bélgica	SI	30%	Italia	SI	4%
Bulgaria	SI	1%	Letonia	NO	-
Chipre	NO	-	Lituania	SI	0%
Croacia	SI	5%	Luxemburgo	SI	0%
Dinamarca	SI	15%	Malta	SI	0%
Eslovaquia	NO (desde 2004)	0%	Países Bajos	SI	20%
Eslovenia	SI	0%	Polonia	SI	7%
España	SI	34%	Portugal	NO (desde 2004)	-
Estonia	SI	0%	Reino Unido	SI	40%
Finlandia	SI	19%	República Checa	NO (desde 2014)	-
Francia	SI	45%	Rumania	NO	-
Grecia	SI	20%	Suecia	NO (desde 2005)	-

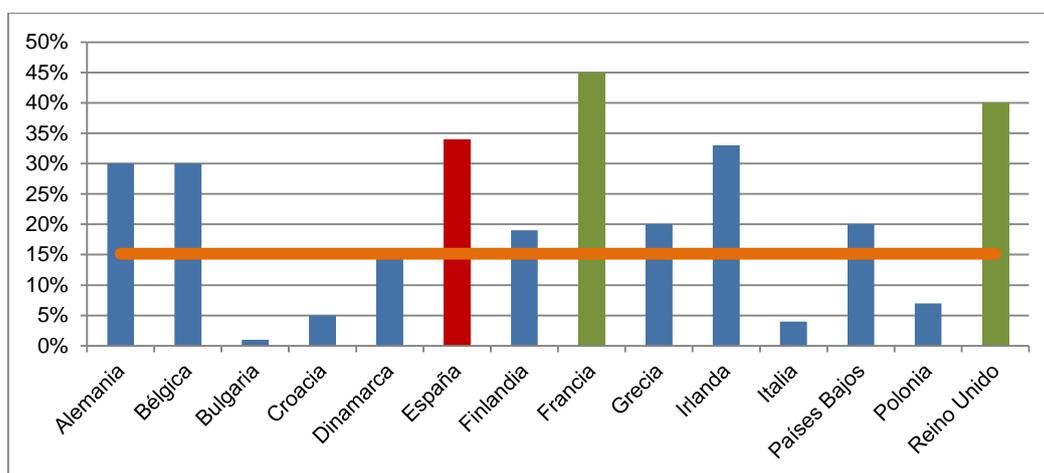
Fuente: Elaboración propia a partir de Pérez et al. (2017)

Precisamente, el criterio tradicional para acentuar la progresividad es la adaptación de la tarifa según el grado de parentesco del contribuyente con el causante, con el objetivo de apoyar a los familiares más cercanos, a la familia, mediante la rebaja de la presión fiscal. Para algunos autores como Durán y Esteller (2010) es necesario analizar quién va a recibir los bienes, puesto que puede que quien los adquiera realmente no le genere un incremento

patrimonial sino simplemente un cambio en la titularidad que no implicaría un incremento en la capacidad económica del contribuyente. Por ello, nos encontramos con países que establecen unos tipos impositivos muy bajos, o incluso nulos, cuando se trata de familiares directos (Hernández, 2014).

Como se observa en la tabla 4.1, son destacables los elevados tipos impositivos máximos que tiene España en este impuesto con un 34%, que si lo comparamos con los países que forman la Eurozona con una media del 12% o con los países de la OCDE con una media del 15%, estamos muy por encima. En la UE tan solo nos adelantan Francia con un 45% y Reino Unido con un 40% (Cole, 2015).

Gráfico 4.1. Tipos de gravamen máximos en la Unión Europea



Fuente: Elaboración propia a partir de Cole (2015)

De manera que atendiendo al tipo impositivo de los países de la UE que tienen este impuesto con un porcentaje distinto a cero, se determina que la media se sitúa entorno al 15,15%. Se puede observar como pocos Estados se encuentran por debajo de la media (Bulgaria, Croacia, Dinamarca, Italia y Polonia), destacando que en la UE los países con mayor desarrollo económico presentan los tipos de gravamen más elevados.

Tabla 4.2. Recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones sobre el PIB de cada Estado

RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES SOBRE EL PIB ⁹									
	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Alemania	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Bélgica	0,4	0,6	0,6	0,6	0,7	0,8	0,7	0,7	0,7
Dinamarca	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2
España	0,2	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,2
Estonia	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Finlandia	0,3	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	0,2	0,3	0,2
Francia	0,5	0,5	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6
Grecia	0,3	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	-
Irlanda	0,2	0,2	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1
Italia	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Luxemburgo	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,1	0,1	0,2
Países Bajos	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2	0,3
Reino Unido	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2

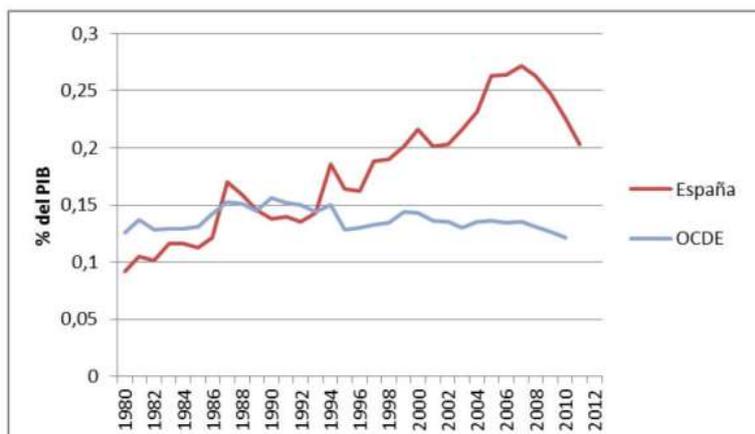
Fuente: Elaboración propia a partir de Estadistic OECD (Tax Revenue)

Por último, en el marco de la UE, es posible analizar la evolución de la recaudación en los últimos años. Desde el año 2000 se observa que se ha producido un incremento insignificante en algunos Estados, siendo la regla general el mantenimiento en la recaudación. Se observa como en los años de crisis la recaudación cayó, produciéndose con la mejora de la situación económica un repunte.

En cuanto a la relación de la recaudación del ISD con el PIB de cada Estado, hay que destacar que la importancia de este impuesto es mínima, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones tiene una capacidad recaudatoria escasa con carácter general (De Pablos, 2010). De hecho, según los datos recogidos en la tabla 4.2, este impuesto en ninguno de los Estados llega a alcanzar el 1% del PIB, así el país que tiene una mayor recaudación en el año 2016 es Bélgica con un 0,7%.

⁹ Hay que tener en cuenta que debido a la falta de información al respecto, los datos de recaudación de los Estados de la UE no son desagregados, sino que se refieren tanto a lo recaudado por vía del Impuesto de Sucesiones como por vía del Impuesto de Donaciones. En todo caso son datos representativos ya que, con carácter general, el porcentaje de transmisiones *intervivos* es inferior que el de transmisiones *mortis causa*.

Gráfico 4.2. Recaudación anual del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (% PIB)



Fuente: OCDE

Comparando la situación de España con los países de la OCDE, se pone de manifiesto cómo la media de recaudación de la OCDE desde el año 1994 se encuentra por debajo de la media de recaudación en España. Desde ese año la recaudación del Impuesto de Sucesiones en España ha ido aumentando hasta la llegada de la crisis en 2008 que ha dado lugar a una caída de la recaudación, que desde el año 2012 se ha estabilizado.

4.2. RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Para el análisis de la recaudación del Impuesto de Sucesiones en España por CCAA (de régimen común) se han solicitado los datos al Portal de Transparencia de la Administración General del Estado, recogándose en la tabla 4.3. Determinadas CCAA no han aportado su recaudación, por lo que no se dispone de información de todas ellas (N.D.).

De los datos disponibles, se observa como entre 2007 y 2012 las CCAA que más han recaudado por orden decreciente han sido Cataluña, Madrid y Galicia. Sin embargo, desde que se tienen datos de Andalucía a partir del año 2013, nos encontramos con que los primeros puestos en recaudación se ubican entre Andalucía en primer lugar y Cataluña en segundo. Hay que tener en cuenta que como consecuencia de las reformas aplicadas desde el año 2018 por las CCAA este panorama cambiará, en concreto, la CA de Andalucía verá reducida

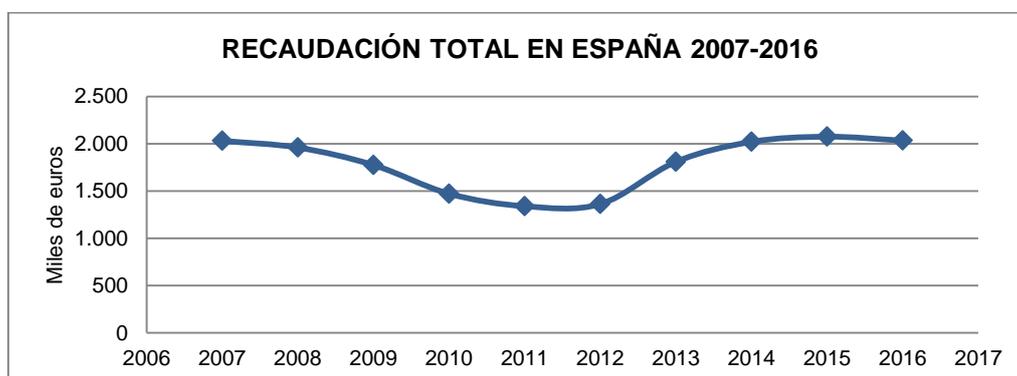
su recaudación significativamente al pasar de la CA en la que más se tributaba por las herencias a no tributar, ya que los familiares más cercanos con herencias de hasta un millón de euros no pagarán nada por el impuesto. Por el contrario, la CA que menos ingresos tiene por este impuesto es La Rioja, seguida, dependiendo del año, por Murcia, Extremadura o Cantabria.

Tabla 4.3. Recaudación del Impuesto de Sucesiones por Comunidades Autónomas

RECAUDACIÓN (miles de euros)										
CCAA	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Andalucía	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	339.168	353.260	370.678	349.138
Aragón	121.537	129.841	114.155	121.303	123.477	130.303	118.926	134.382	101.881	152.379
Asturias	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	108.647	93.407	108.395	102.155
Baleares	N.D.									
Canarias	46.760	45.178	41.067	21.026	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	83.234	48.589
Cantabria	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	44.101	N.D.	76.429	35.442	32.820	N.D.
C. y León	146.962	116.957	120.888	106.875	112.944	131.216	117.095	156.507	159.500	187.164
C. La Mancha	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	57.320	56.002	57.391	63.556	60.901	55.512
Cataluña	726.457	866.162	746.304	552.601	298.319	288.574	215.645	221.964	378.588	355.363
Extremadura	32.647	30.504	30.767	35.714	37.449	38.234	49.459	45.982	39.868	39.006
Galicia	223.841	219.158	145.277	148.012	161.505	182.193	147.052	220.087	147.307	127.117
Madrid	496.899	384.578	437.496	328.360	343.379	382.803	402.677	426.159	333.741	389.271
Murcia	45.433	35.539	26.522	27.255	21.025	26.488	36.405	89.191	69.187	54.467
Rioja	16.625	14.371	14.172	16.170	20.393	14.551	16.462	15.107	15.481	13.491
Valencia	172.615	116.519	96.973	113.508	119.306	111.320	123.936	165.050	172.260	159.621
TOTAL	2.029.776	1.958.807	1.773.621	1.470.824	1.339.218	1.361.684	1.809.292	2.020.094	2.073.841	2.033.273

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos aportados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública

Gráfico 4.3. Recaudación total en España del Impuesto de Sucesiones



Fuente: Elaboración propia

Analizando la recaudación total desde el año 2007 al año 2016 se puede apreciar como ésta se ve reducida durante el periodo de crisis, en concreto cae

desde el año 2008 al año 2012, recuperándose desde 2013 y llegando a superar los valores de 2007. Así, el año que más se recaudó en la serie estudiada fue en 2015 en una cuantía de 2.073.841.000 euros y el año que menos se ingresó fue 2011 en una cuantía de 1.339.218.000 euros.

Tabla 4.4. Comparativa del Impuesto de Sucesiones con otras magnitudes

COMPARATIVA IMPUESTO DE SUCESIONES CON OTRAS MAGNITUDES (millones de euros)										
AÑO	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Total recaudación Impuesto de Sucesiones	2.030	1.959	1.774	1.471	1.339	1.362	1.809	2.020	2.074	2.033
Imposición directa total	95.991	73.084	53.037	58.177	52.314	50.982	61.028	63.174	63.139	61.210
Relación respecto a la imposición directa	2,11%	2,68%	3,34%	2,53%	2,56%	2,67%	2,96%	3,20%	3,28%	3,32%
Ingresos tributarios totales	200.676	173.453	144.023	159.536	161.760	168.567	168.847	174.987	182.009	186.249
Relación respecto a los ingresos tributarios	1,01%	1,13%	1,23%	0,92%	0,83%	0,81%	1,07%	1,15%	1,14%	1,09%
Ingresos no financieros totales	214.153	188.936	162.519	174.895	177.177	215.545	190.997	205.943	217.989	213.466
Relación respecto a los ingresos no financieros	0,95%	1,04%	1,09%	0,84%	0,76%	0,63%	0,95%	0,98%	0,95%	0,95%

Fuente: Elaboración propia a partir del Informe de recaudación y estadísticas del sistema tributario español del Ministerio de Hacienda y Función Pública

En la comparación entre la recaudación obtenida por el Impuesto de Sucesiones y la totalidad de los ingresos procedentes de imposición directa se concluye que el porcentaje derivado del Impuesto de Sucesiones es muy reducido. En todo caso se observa como su importancia en cuanto recaudación ha ido creciendo desde 2007 con un 2,11% hasta el 3,32% del año 2016, en el cual se obtiene el mayor porcentaje de la serie analizada.

En cuanto a la relación entre la recaudación y los ingresos tributarios totales, que nos da una idea sobre la autonomía fiscal que permite alcanzar este tributo, se observa que es muy baja. Así, el máximo alcanzado es un 1,23%, es decir, supera por muy poco el 1%, mientras que el mínimo se ubica en el 0,81%.

Y, por último, la relación entre la recaudación y los ingresos no financieros, que nos permite analizar la suficiencia fiscal de este impuesto, se puede concluir que es bastante pequeña. El máximo porcentaje se encuentra en 2009 con un escaso 1,09% mientras que el mínimo se alcanza en el año 2012 con el 0,63%.

4.3. ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS EN LA TRIBUTACIÓN POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

La mejor forma para demostrar las grandes diferencias que existen entre las CCAA a la hora de pagar el Impuesto de Sucesiones, y a las que se ha estado haciendo alusión a lo largo de todo el trabajo, es la realización de un caso práctico¹⁰ en el que se liquide el Impuesto de Sucesiones conforme a la normativa de cada una de las CCAA de régimen común. Para ello, se tomará en consideración la misma herencia para todas con el objetivo de analizar la cantidad a tributar que se obtiene en función de cual sea el lugar de residencia habitual del causante¹¹ (el concepto de residencia habitual se determina conforme la normativa del IRPF¹²).

Vamos a suponer que en abril de 2018 fallece una persona cuya heredera es su única hija de 27 años (el otro progenitor había fallecido anteriormente) que adquiere de forma lucrativa vía *mortis causa* los siguientes bienes: la vivienda habitual del causante por valor de 346.000 euros, una cuenta bancaria con 20.000 euros y otros bienes por valor de 34.000 euros. Los únicos gastos deducibles en este supuesto son los relacionados con el entierro y funeral¹³ que fueron 4.000 euros. Se supone que el patrimonio de la heredera en el momento del fallecimiento del causante es de 80.000 euros.

Para el cálculo de la base imponible que se considerará para cada una de las CCAA debemos tener en cuenta el ajuar doméstico¹⁴, que forma parte de la masa hereditaria, y que supone un 3% del caudal relicto.

Vivienda habitual	346.000
Cuenta bancaria	20.000
Otros bienes	34.000
Ajuar doméstico	3% (346.000 + 20.000 + 34.000)
Total masa hereditaria	412.000
Gastos deducibles	4.000
BASE IMPONIBLE	408.000

¹⁰ Se va a realizar el análisis de las CCAA de régimen común para poder comparar con las mismas reducciones, por tanto, no se analizan las CCAA de Navarra y País Vasco.

¹¹ Artículo 6 de la LISD.

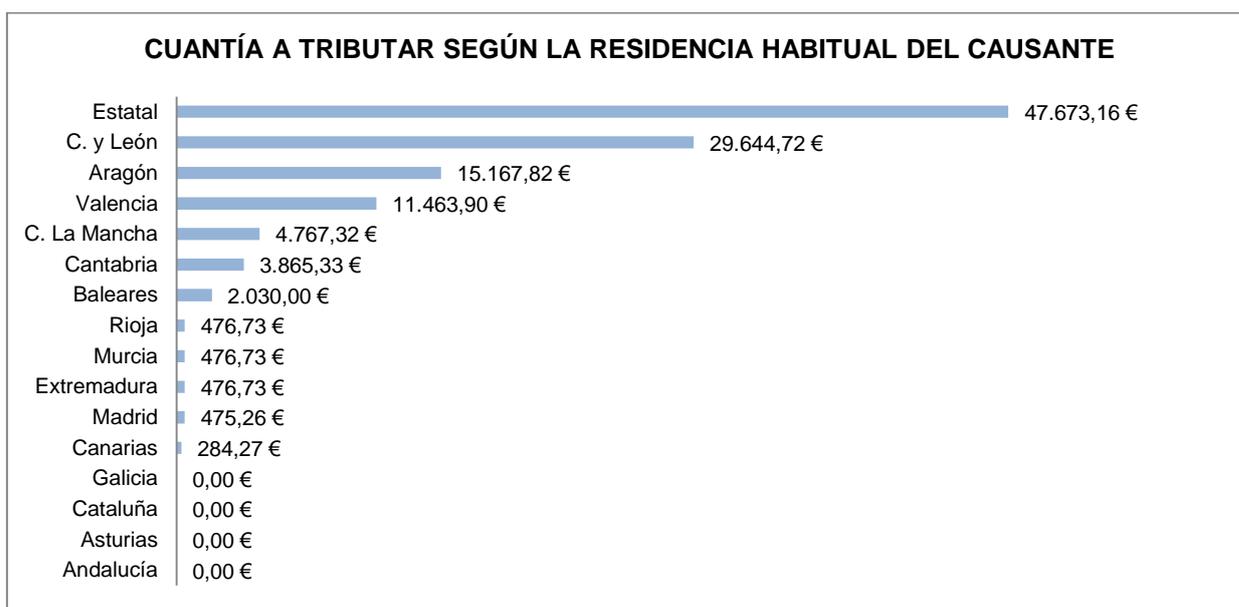
¹² Artículo 9 de la Ley 35/2006.

¹³ Artículo 14 b) de la LISD.

¹⁴ Artículo 15 b) de la LISD.

En el anexo 2 se desarrollan los cálculos necesarios para determinar la cuantía a pagar tras la liquidación del Impuesto de Sucesiones según la normativa de cada una de las CCAA y según la normativa estatal recogida en la LISD, desglosando cada una de las reducciones y bonificaciones aplicables a este caso. Los resultados se muestran en el siguiente gráfico, donde se pueden observar las grandes diferencias en la cuantía a pagar pese a que se trata de la misma herencia, según la CA en la que resida el causante.

Gráfico 4.4. Cuantía a tributar según la residencia habitual del causante



Fuente: Elaboración propia

Tras el estudio de los datos obtenidos en cada una de las CCAA se aprecia como en España, en función de la residencia habitual del causante, para la adquisición de una misma herencia la cuantía que hay que tributar puede variar considerablemente. La CA donde hay que pagar más es Castilla y León con 29.644,72€, seguida de Aragón y Valencia con 15.167,82€ y 11.463,90€. Luego hay tres CCAA cuya cuantía todavía es importante pero no tan elevada, son: Castilla La Mancha, Cantabria y Baleares. Por otro lado, La Rioja, Murcia, Extremadura, Madrid y Canarias se caracterizan porque no llegan ninguna de ellas a 500€. Y finalmente, en Galicia, Cataluña, Asturias y Andalucía en este ejemplo no se tendría que pagar nada a la Administración por la transmisión de los bienes vía *mortis causa*.

Las diferencias entre CCAA son debidas a que cada una de ellas adopta unas reducciones y bonificaciones cuya cuantía varía excesivamente entre unas y otras. Así, hay un grupo de cinco CCAA que han optado por establecer sobre la cuota tributaria un 99% de bonificación por parentesco, adicional a la reducción de parentesco sobre la base imponible, lo que provoca que el impuesto sea prácticamente eliminado *de facto*. Se trata de las CCAA de La Rioja, Murcia, Extremadura, Madrid y Canarias.

Por otro lado, las CCAA en las que se ha obtenido una nula tributación han establecido importantes reducciones sobre la base imponible. En concreto, en el caso de Galicia hay una reducción por parentesco de 400.000 € y otra por vivienda habitual que puede llegar a alcanzar los 600.000 €; en Cataluña es debido a que la reducción por vivienda presenta el límite máximo en una cuantía también elevada, en concreto, en 500.000 €; en Asturias la reducción por parentesco es de 300.000 €; y en el caso de Andalucía se llega a reducir la base imponible en una cuantía de hasta 1.000.000€, cantidad que empieza a aplicarse desde el 1 de enero de 2018 como consecuencia de una previa reforma de este impuesto que ha hecho que deje de ser la CA de España donde más se tributaba para pasar a ser una de las CCAA donde la tributación es cero. Por ello, se hace en el anexo 3 una especial referencia a la evolución del Impuesto de Sucesiones en esta CA con el fin de ver cuánto se podía llegar a pagar antes de dicha reforma, y es que la diferencia es muy relevante puesto que antes de la reforma en Andalucía se pagaría una cantidad de 51.742,16€.

5. PANORAMA DE LA DESCENTRALIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES

La descentralización y el federalismo fiscal dan lugar a un reparto del poder tributario entre las Administraciones Públicas, requiriéndose la convivencia entre la administración estatal, la regional y la local. Lo deseable es que este reparto de poder permita a las administraciones subcentrales alcanzar una autonomía suficiente para que con los ingresos que adquieran puedan hacer frente a los gastos que presentan, lo cual permitiría conseguir la corresponsabilidad fiscal debido a la gestión directa de los impuestos. Sin

embargo, a nivel internacional¹⁵, se observa que esto no se cumple porque las Administraciones centrales prefieren tener un mayor control sobre los impuestos, y las administraciones subcentrales prefieren no tener que imponer impuestos a los ciudadanos, de ahí que se acaben utilizando los sistemas basados en transferencias intergubernamentales (Lago y Martínez, 2010).

Pese a que lo dicho hasta ahora sería la situación ideal, nos encontramos con que existen diversos modelos de federalismo fiscal, los cuales se analizan atendiendo a la diferenciación entre el nivel de gobierno que tiene la competencia normativa sobre el impuesto, y la administración que presenta la gestión del mismo (Lago y Vaquero, 2016).

En primer lugar, se encuentra el llamado modelo de autonomía fiscal, que siguen países como EEUU y Canadá. En este caso es reconocida a las diferentes administraciones una relevante libertad tanto en las competencias normativas como en la gestión del impuesto, lo cual da lugar a una falta de armonización entre las bases imponibles.

En segundo lugar, destaca el modelo de compartición de rendimientos, establecido en países como Alemania y Australia. Sus características se centran en reconocer poca autonomía fiscal a las haciendas subcentrales, por lo que se supone un sistema donde las transferencias tienen un gran papel.

Y, en tercer lugar, se reconoce el llamado modelo de recargos, propio de países como Dinamarca, Noruega y Suecia. Este modelo, al igual que el anterior, va a tener una administración centralizada, pero no se regirá por un sistema basado en transferencias sino en los recargos que regule la hacienda central.

En España existe una descentralización fiscal importante, de hecho se considera que es el Estado miembro de la UE que tiene una mayor descentralización (incluso por encima de países federales como Alemania), optándose por el segundo sistema. El problema español es la falta de simetría que existe por parte de las CCAA en su autonomía para el ingreso y el gasto,

¹⁵ En España tampoco se cumple esta idea. Según datos aportados por la Intervención General de la Administración del Estado, las CCAA gestionan un 32% del gasto no financiero mientras que en relación con los ingresos no financieros se reduce a un 16%.

puesto que en el caso del primero se ha preferido recurrir a transferencias procedentes de la Administración central, en vez de desarrollar sus capacidades normativas para hacer frente a los gastos. Esto al final tiene un efecto negativo en la eficiencia, responsabilidad y control por parte de las CCAA, que ha dado lugar a la llamada “restricción presupuestaria blanda” (Lago y Martínez, 2010).

En relación con la corresponsabilidad fiscal, el efecto negativo se observa en cuanto que otorgada la autonomía a las CCAA en materia tributaria, al no llevar a cabo esta competencia acaba dando lugar a que sea el Estado el que entre a desarrollarlas, y esto genera en el contribuyente un desconocimiento sobre cómo se financia el programa de gastos que es aprobado por la CA (Serrano, 2013; Fernández, 2016).

Entrando en concreto en el estudio del impuesto que venimos analizando, se observa que el Impuesto de Sucesiones es uno de los impuestos con mayor tradición en el marco de los sistemas tributarios descentralizados con carácter general (Onrubia, 2016).

La cuestión a analizar es si realmente el Impuesto de Sucesiones cumple con las características que deben reunir los impuestos para que su descentralización sea efectiva. En concreto, para Lago y Vaquero (2016) algunas de estas características son: alto potencial recaudatorio; bajo efecto potencial sobre la movilidad de las bases imponibles; escasa sensibilidad a la coyuntura económica; distribución homogénea de las bases imponibles en el espacio; e imposibilidad de exportación fiscal. Estos requisitos van dirigidos a evitar que el impuesto descentralizado acabe generando disparidades en los recursos, lo que incrementaría el riesgo de competencia fiscal desde el punto de vista territorial.

En el caso del Impuesto de Sucesiones, para estos autores, se trata de un impuesto que presenta dudas sobre si realmente es conveniente o no descentralizarlo, ya que si no se lleva a cabo un control sobre él desde la administración central, presenta el inconveniente de que pueda llegar a reducirse, o incluso, eliminarse por parte de las administraciones subcentrales, como ha ocurrido en los Estados federales de Canadá y Australia, que

actualmente han optado por su no aplicación. Esto se debe a que como se trata de un impuesto esporádico, las administraciones subcentrales buscan atraer a contribuyentes, y para ello, rebajan la cantidad a pagar, lo que llega a provocar una competencia entre administraciones por ver quien establece el impuesto más favorable al contribuyente.

Así, se puede observar en la siguiente tabla cual es la situación del Impuesto de Sucesiones en cuanto al reparto de competencias en los países federales de la OCDE, y en la UE con carácter general.

Tabla 5.1. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones en los países federales y en la UE (2012)

	PAÍS	APLICACIÓN	NIVEL DE GOBIERNO		
			Fijación de la tarifa	Fijación de la base imponible	Beneficiario
OCDE (países federales)	EEUU	Sí	Regional	Regional	Regional
	Canadá	No	-	-	-
	Alemania	Sí	Central	Central	Central
	Suiza	Sí	Regional Local	Regional	Regional
	Australia	No	-	-	-
Unión Europea	España	Sí	Central Regional	Central	Regional
	Austria	No	-	-	-
	Bélgica	Sí	Regional	Regional	Regional
	Dinamarca	Sí	Central	Central	Central
	Finlandia	Sí	Central	Central	Central
	Francia	Sí	Central	Central	Central
	Grecia	Sí	Central	Central	Central
	Holanda	Sí	Central	Central	Central
	Irlanda	Sí	Central	Central	Central
	Italia	Sí	Central	Central	Central
	Luxemburgo	Sí	Central	Central	Central
	Portugal	No	-	-	-
	Reino Unido	Sí	Central	Central	Central
	Suecia	No	-	-	-

Fuente: Lago y Vaquero (2016)

Entre los países federales que aplican este impuesto, nos encontramos con EEUU y Suiza que son los que presentan una deslocalización total al permitir que tanto la tarifa como la base, y la recaudación, la fijen las entidades regionales. En el caso de Alemania se ha optado por dejar solamente la recaudación para las administraciones regionales, manteniendo el gobierno central la competencia sobre la tarifa y la base.

En el resto de países de la UE la situación es muy diferente puesto que, exceptuando España y Bélgica, todos los Estados tienen completamente centralizado el Impuesto de Sucesiones. En el caso de Bélgica su descentralización sigue los pasos de EEUU y en Suiza, es decir, es total al permitir que la base, la tarifa y la recaudación sea llevada a cabo por la administración regional.

Planteado el panorama internacional del Impuesto de Sucesiones, vamos a entrar a analizar la situación de este impuesto en España, que pese a no ser un país federal pero sí presentar una descentralización fiscal, nos encontramos con que se trata de un impuesto de carácter estatal cedido a las CCAA, así, la aprobación del impuesto le corresponde al Estado, pero determinadas competencias normativas y la gestión le corresponden a las CCAA.

La cesión de este impuesto acaba provocando importantes diferencias territoriales, y por ello, debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980: “Las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”. En la práctica este artículo no se cumple, puesto que a la vista de los datos analizados previamente, la presión fiscal no es equivalente. Es cierto, que en el momento en que se entregan competencias normativas a diferentes administraciones no va a existir una igualdad completa, pero también es verdad que las grandes diferencias que en la actualidad existen deben ser corregidas para evitar que el principio de igualdad se vea afectado excesivamente (García y Barberán, 2003). De manera que podría decirse que por sus características se trata de un impuesto más bien pensado para la centralización, aunque en caso de optar por la descentralización debería ser reformado, eliminando la vigente autonomía que presentan las CCAA sobre la definición de la base del impuesto, y adoptando mínimos de tributación con el objetivo de alcanzar una armonización y homogeneidad en la estructura del Impuesto de Sucesiones entre las CCAA,

apostando por reconocer la autonomía en materia de tipos impositivos y deducciones en cuota, lo que favorecería un mayor impacto sobre los ingresos y una mayor transparencia para los ciudadanos.

En este sentido, pese a tratarse de un impuesto muy criticado, realmente hay un número importante de autores que consideran que para acabar con el debate que ha suscitado no es necesario eliminarlo sino reformarlo. Así, Onrubia (2016) y Fernández (2016) han manifestado que no se puede permitir que las CCAA acaben eliminando el Impuesto de Sucesiones de forma potestativa, y que lo que hay que hacer es una reforma en profundidad que consista en establecer reglas generales aplicables para todos los territorios en cuanto bases y beneficios fiscales por parte del Estado, reconociendo exclusivamente la capacidad normativa a las CCAA para los tipos de gravamen, que deben estar también limitados en un mínimo impuesto a nivel estatal.

Además, hay que tener en cuenta que se trata de un impuesto que desde el punto de vista informativo y recaudatorio es necesario. En cuanto al papel informativo, las correspondientes liquidaciones indican las transmisiones que se producen como consecuencia de los fallecimientos evitando la evasión fiscal, y en cuanto a la recaudación, es cierto que tiene un poder recaudatorio pequeño, pero España en la actualidad no puede renunciar a los 2.500 millones de euros que ingresa con este tributo como consecuencia del déficit fiscal que sufre desde los años de crisis económica, así lo han indicado economistas de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada.

Siendo éstas las modificaciones que deberían llevarse a cabo en el Impuesto de Sucesiones relacionadas con las competencias normativas que se reconocen a las CCAA, hay que tener en cuenta que la reforma no acabaría ahí. Se debe hacer referencia al Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español del año 2014 que, además de reconocer las modificaciones anteriormente dichas, añade otras propuestas de reformas mucho más específicas que deberían llevarse a cabo en este impuesto, las cuales son recogidas en la siguiente tabla.

Tabla 5.2. Reformas propuestas para el Impuesto de Sucesiones

DEBERÍA SUPRIMIRSE	DEBERÍA MANTENERSE	DEBERÍA INCORPORARSE
Las reducciones por parentesco que serían sustituidas por el establecimiento de tipos impositivos específicos y decrecientes en función de la mayor proximidad del parentesco	Un régimen especial de reducciones para las personas con discapacidad	Un único mínimo exento fijado por el Gobierno para todo el territorio entorno a los 20.000 o 25.000 €
La reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida, con excepción del cónyuge	La reducción por adquisición sucesiva de bienes, para evitar un exceso de gravamen	Establecer sólo tres grupos de grados de parentesco: cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes (Grupo A); parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado (Grupo B); y cualquier otra persona no incluida en los grupos anteriores (Grupo B)
La reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico artístico	La reducción por adquisición de empresa familiar, para garantizar la continuidad del negocio	Solo tres tipos impositivos aplicables en función del grado de parentesco y sin relación a la cuantía ni al patrimonio preexistente de los herederos: tipo reducido (Grupo A), tipo medio (Grupo B) y tipo más elevado (Grupo C)

Fuente: Elaboración propia a partir del Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español (2014)

También hay que tener en cuenta que uno de los problemas que se les presenta a los herederos cuando van a adquirir una herencia es que no tienen suficiente liquidez para hacer frente al pago del impuesto, puesto que lo que se percibe en el mayor número de casos son bienes. Por ello, este Informe también propone que se establezcan fórmulas de aplazamiento o fraccionamiento de pago más amplias.

6. CONCLUSIONES

La existencia del Impuesto de Sucesiones está justificada en base a tres importantes argumentos. En primer lugar, se trata de un impuesto que grava un incremento real de la capacidad económica del contribuyente, más aún, ese incremento es provocado por adquisiciones gratuitas del patrimonio adquiridas sin ningún esfuerzo. En segundo lugar, permite garantizar la redistribución de la riqueza puesto que el traspaso de bienes y derechos de una generación a otra condiciona la capacidad para generar ingresos y la riqueza futura del

adquirente, lo cual se ve limitado si el contribuyente tiene que hacer frente a un tributo. En tercer lugar, es un impuesto que está presente en un gran número de países de la OCDE aunque existen significativas diferencias entre los Estados.

En España, el Impuesto de Sucesiones no respeta los principios tributarios constitucionales de generalidad ni igualdad recogidos en el artículo 31.1 de la CE. Como consecuencia de que este impuesto está cedido a las CCAA desde el año 1996, los gobiernos autonómicos disponen de competencias normativas que generan grandes diferencias en la cantidad a tributar en función de donde se liquide la herencia, lo cual es provocado por los diferentes beneficios fiscales que cada CA regula. De manera que la situación actual del Impuesto de Sucesiones provoca que determinados contribuyentes residentes en algunas CCAA no tengan que tributar nada, cuando por lo mismo otro contribuyente residente en otra CA sí lo haría (incumpléndose el principio de generalidad) y, por ello, existe un trato diferenciado de los contribuyentes por razón de su residencia (incumpléndose el principio de igualdad).

El Impuesto de Sucesiones, debido a las grandes diferencias existentes entre las CCAA, ha dado lugar a importantes movimientos sociales en aquellas CCAA en las que la cantidad a tributar es excesivamente elevada, lo que ha generado que muchos herederos hayan tenido que renunciar a sus herencias por falta de liquidez para hacer frente al pago del impuesto. Así, analizando la liquidación del impuesto de una misma herencia se observan cantidades a tributar verdaderamente desiguales, llegando a alcanzar hasta cerca de 30.000 euros de diferencia. Como consecuencia de las protestas de los ciudadanos, se ha conseguido que los gobiernos autonómicos actúen en algunas CCAA, reconociendo unos mayores beneficios fiscales para los familiares directos.

Tras el análisis de los datos de recaudación del Impuesto de Sucesiones se observa que su importancia recaudatoria es pequeña, pero pese a ello, España no puede optar por su eliminación para resolver el conflicto social en el que se encuentra inmerso este impuesto. Como consecuencia de la situación de crisis atravesada por España, se ha generado un déficit fiscal que hace imposible

que se pueda desprender de los 2.500 millones de euros que este impuesto aporta a las arcas públicas.

Partiendo de la base de que el Impuesto de Sucesiones está justificado en cuanto que grava una manifestación real de riqueza, pero que por el contrario, en España es un impuesto realmente controvertido, los expertos reconocen la necesidad de reformarlo profundamente para garantizar su mantenimiento. En concreto, dicha reforma debería ir dirigida a reducir las grandes diferencias que existen entre las competencias normativas de las CCAA para alcanzar una mayor armonización y homogeneidad en la estructura del impuesto. Las principales propuestas aportadas por los expertos en la materia consisten en reducir sus competencias en relación a las bases y beneficios fiscales, imponiendo un mínimo exento común en todas las CCAA, y otorgar una mayor autonomía exclusivamente en relación con los tipos de gravamen, aunque igualmente deben estar limitados.

En mi opinión, estamos ante un impuesto que no cumple con los principios de generalidad y de igualdad como consecuencia de la cesión de competencias normativas a las CCAA, y por ello, considero que debería llevarse a cabo la centralización del mismo. La excesiva libertad que tienen las CCAA para poder establecer las reducciones, bonificaciones y tipos de gravamen conlleva grandes diferencias entre los contribuyentes solo por el hecho de que la residencia habitual del causante se ubique en una CA u otra, y esta desigualdad no debería permitirse dentro un mismo Estado. Por ello, la mejor opción sería eliminar las competencias normativas de las CCAA, correspondiendo éstas exclusivamente a la Administración Central, dejando a las CCAA la gestión y recaudación del impuesto. Pero, en todo caso, si se quiere reconocer autonomía fiscal a las CCAA manteniendo las competencias que en la actualidad tienen asignadas, se debería llevar a cabo una reforma del impuesto dirigida a limitar la libertad que tienen, como puede ser mediante el establecimiento de único mínimo exento que impida que el impuesto sea eliminado *de facto* por las CCAA. La reforma no debe ir dirigida solo a restringir la actuación de las CCAA, como se ha visto en el caso práctico, nos encontramos con una normativa estatal que implica que la cantidad a tributar por recibir una herencia sea muy elevada, y por ello, entiendo que ésta también

debe ser modificada para conseguir que sea más favorable, al menos, a los familiares más directos para los cuales en muchos casos no estamos ante un incremento de la capacidad económica, sino más bien ante un simple cambio de titularidad de los bienes o derechos del causante puesto que ya estaban haciendo uso de los mismos.

7. BIBLIOGRAFÍA

Albi, E. (2009): *Sistema fiscal español I*. Editorial Ariel, Barcelona.

Barberán Lahuerta, M.A. (2005): El comportamiento del impuesto sobre sucesiones y donaciones ante los principios básicos de la imposición, *Revista Asturiana de Economía*, nº 32, pp. 95-116.

Barberán, M.A. (2005): *La Imposición sobre las Herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*. Editorial Comares, Granada.

Barberán, M.A. y Melguizo M. (2010): La regulación autonómica en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: Eficacia y efecto redistributivo. *Revista de estudios regionales*, nº 87, pp. 187-211.

Bustos, A. (2010): *Lecciones de Hacienda Pública*. Editorial Colex, Madrid.

Checa, C. (1996): *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*. IDELCO-Marcial Pons, Madrid.

Cole, A. (2015). "Estate and Inheritance Taxes around the World", Tax Foundation. Disponible en: <https://taxfoundation.org/estate-and-inheritance-taxes-around-world/> [Consulta: 31/01/2018]

Cremer, H. y Pestieau, P. (2010): "Riqueza e imposición sobre la transmisión de riqueza: una revisión", *Papeles de Economía Española*, nº 125-126, pp. 207-229.

De Pablos, L. (2007): "Objetivos e incidencia de la imposición personal en España", Disponible en: http://www.ief.es/documentos/investigacion/seminarios/economia_publica/2007_18Enero.pdf [Consulta: 29/06/2018]

De Pablos, L. (2010): "El papel de la imposición personal sobre la riqueza en los sistemas fiscales actuales", *Papeles de Economía Española*, nº 125-126, pp. 211-222.

Durán, J.M. y Esteller, A. (2014): “La imposición sobre la riqueza en España”, *Papeles de Economía Española*, nº 139, pp. 70-104.

El periódico ABC (2017): “La Junta investiga traslados ficticios a regiones donde heredar cuesta menos”. Disponible en: http://sevilla.abc.es/andalucia/sevi-junta-investiga-traslados-ficticios-regiones-donde-heredar-cuesta-menos-201706182104_noticia.html [Consulta: 17/04/2018]

Fernández R. (2016): Comentarios al libro “*Descentralización y sistema tributario: lecciones de la experiencia comparada*”. Centros de Estudios Políticos y Constitucionales.

Fuentes Quintana, E. (1989). *Hacienda Pública*. Editorial: Enrique Fuentes Quintana, Madrid.

Fuentes Quintana, E. (1990): *Hacienda Pública: principios y estructura de la imposición*. Editorial: Enrique Fuentes Quintana, Madrid.

García, J.F. (2009). “El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios”, *Instituto de Estudios Fiscales*, pp.16-33. Disponible en:

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2009_20.pdf [Consulta: 30/01/2018]

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

Gorosabel Rebolleda, J.M. (2017): *Impuesto sobre sucesiones y donaciones, Fiscalidad Práctica 2017*, Editorial: Aranzadi, S.A.U.

Hernández Lavado, A. (2014): El injusto tratamiento a las transmisiones hereditarias de parientes en línea directa o cónyuges en Extremadura, *Fundamentos de Derecho*, nº 62, pp. 28-30.

Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español (2014). Dispone en:

<http://www.minhAFP.gob.es/ca->

[ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx](http://www.minhAFP.gob.es/ca-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx) [Consulta: 29/06/2018]

Informes de recaudación definitiva del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Lago S. y Martínez J. (2010): “La descentralización tributaria en las comunidades autónomas de régimen común: un proceso inacabado”, *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, nº 192, pp. 129-151.

Lago S. y Vaquero A. (2016): “*Descentralización y sistema tributario: lecciones de la experiencia comparada*”, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.

Martín, J. y del Blanco, A. (2014): “*La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa*”, Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en:
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/151_Martin.pdf
[Consulta: 30/01/2018]

Martín, J., Fernández-Picazo, J.L. y García, B. (2008): *Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Editorial: Tirant Lo Blanch, Valencia.

Moyano, O., García, B., Martín, J., y Berdud, J.M. (2015): *El Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones*. Editorial: Tirant Lo Blanch, Valencia.

La Nueva España (2015): “*El impuesto de sucesiones anima a marchar de Asturias, avisan los economistas*”. Disponible en:
<http://www.lne.es/economia/2015/02/24/impuesto-sucesiones-empuja-region-advienten/1717693.html> [Consulta: 17/04/2018]

La voz de Asturias (2016): “*Es una simpleza decir que Sucesiones es una doble imposición*”. Disponible en:
<https://www.lavozdeasturias.es/noticia/asturias/2016/11/14/simpleza-decir-sucesiones-doble-imposicion/00031479140913006927675.htm> [Consulta: 16/04/2018]

Pérez, F., García, F., Pérez, I., Escribano, F., Cubero, A. y Carrasco, F.M. (2017): *Curso de Derecho Tributario*. Editorial: Tecnos, Madrid.

Pérez, J.M. (2017): *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Normativa estatal y autonómica 2017)*. Editorial: Tirant Lo Blanch, Valencia.

Onrubia J. (2016): *Algunas reflexiones sobre descentralización tributaria: reformas institucionales y de gestión*. Presentación del libro “Descentralización y sistema tributario: lecciones de la experiencia comparada”. Disponible en:
<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/09/2.-Presentacion-JORGE-ONRUBIA.pdf> [Consulta: 29/06/2018]

Sánchez, E.M. (2015). “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *Revista de Estudios Jurídicos*, pp. 3-6. Disponible en:

<https://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/rej/article/view/3149/2534>

[Consulta: 30/01/2018]

Serrano, F. (2013): El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución española. *Revista de Derecho*, n.º 20, pp.77-104.

Tributación autonómica. Medidas 2017. Informe de la secretaría General de Financiación Autonómica y Local.

20 minutos (2018): “*Claves del nuevo impuesto de sucesiones en Andalucía, en vigor desde el 1 de enero*”. Disponible en:

<https://www.20minutos.es/noticia/3228893/0/claves-nuevo-impuesto-sucesiones-andalucia-en-vigor-1-enero/> [Consulta: 23/04/2018]

8. ANEXOS

8.1. ANEXO 1. NORMATIVA AUTONÓMICA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES

Tabla 8.1. Normativa por Comunidades Autónomas del Impuesto de Sucesiones

CCAA	REGULACIÓN 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
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
PRINCIPADO DE 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
ISLAS 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 62/2008, 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
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 Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones
COMUNIDAD VALENCIANA	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
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	Ley 3/2017, de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017
COMUNIDAD DE 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

Fuente: Elaboración propia a partir de Pérez (2017)

En la tabla anterior se recogen las Leyes y Decretos Legislativos que han sido aprobados en cada CA para regular las competencias que, en el Impuesto de Sucesiones, les han sido cedidas.

8.2. ANEXO 2. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Según la normativa estatal recogida en la LISD serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (15.956,87€) y por heredar la vivienda habitual del causante (122.606,47€). De manera que la base liquidable es de 269.436,66€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 25,50% que da lugar a una cuota tributaria¹⁶ de 47.673,16€. Como no hay bonificaciones aplicables tendría que pagar la heredera **47.673,16 €**.

NORMATIVA ESTATAL	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	15.956,87 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 122.606,47€)	122.606,47 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	269.436,66 €
Tipo de gravamen	25,50%
CUOTA ÍNTEGRA	47.673,16 €
CUOTA TRIBUTARIA	47.673,16 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	47.673,16 €

Ahora se realizarán los mismos cálculos pero conforme a la normativa de cada CA:

Andalucía. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (285.393,53€) y por heredar la vivienda habitual del causante (122.606,47€). Pero hay que tener en cuenta

¹⁶ Se debe tener en cuenta que en la normativa estatal y en todas las CCAA es aplicable un coeficiente sobre el patrimonio preexistente de 1 para determinar la cuota tributaria.

que desde enero de 2018 hay una reducción propia de la base imponible para cónyuge y parientes directos por herencias de hasta un 1.000.000 de euros, que provoca que la base liquidable sea cero, y por tanto, que al cuantía a pagar sea de **0 €**.

ANDALUCÍA	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	285.393,53 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 122.606,47€)	122.606,47 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	- €
Tipo de gravamen	25,50%
CUOTA ÍNTEGRA	- €
CUOTA TRIBUTARIA	- €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	0,00 €

Aragón. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible¹⁷: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (15.956,87€) y por heredar la vivienda habitual del causante (125.000€). Además, hay una reducción propia por cuantía de 150.000€ por ser descendiente. Por tanto, la base liquidable es de 117.043,13€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 16,15% que da lugar a una cuota tributaria de 15.167,82€. Como no hay bonificaciones aplicables tendría que pagar la heredera **15.167,82 €**.

¹⁷ Es aplicable la reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes porque el resto de reducciones no superan 150.000. Es una reducción del 100% pero limitada a 150.000€.

ARAGÓN	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	15.956,87 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (99%, límite: 125.000€)	125.000,00 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
Reducción propia base imponible	150.000,00 €
BASE LÍQUIDABLE	117.043,13 €
Tipo de gravamen	16,15%
CUOTA ÍNTEGRA	15.167,82 €
CUOTA TRIBUTARIA	15.167,82 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	15.167,82 €

Asturias. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (300.000€) y por heredar la vivienda habitual del causante (122.606,47€). De manera que la base liquidable se vuelve negativa porque estas reducciones suman más de 408.000€. Por lo tanto, la cuantía a pagar sería de **0 €**.

ASTURIAS	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	300.000,00 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 122.606,47€)	122.606,47 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	-14.606,47 €
Tipo de gravamen	25,50%
CUOTA ÍNTEGRA	0,00 €
CUOTA TRIBUTARIA	0,00 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	0,00 €

Baleares. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (25.000€) y por heredar la

vivienda habitual del causante (180.000€). De manera que la base liquidable es de 203.000€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 1% que da lugar a una cuota tributaria de 2.030€. La corrección de la cuota íntegra no altera la cuantía, por tanto, tendría que pagar la heredera **2.030 €**.

BALEARES	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	25.000,00 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 180.000€)	180.000,00 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	203.000,00 €
Tipo de gravamen	1,00%
CUOTA ÍNTEGRA	2.030,00 €
CUOTA TRIBUTARIA	2.030,00 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	2.030,00 €

Canarias. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (23.125€) y por heredar la vivienda habitual del causante (200.000€). De manera que la base liquidable es de 184.875€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 21,25% que da lugar a una cuota tributaria de 28.426,79€. Como hay una bonificación de la cuota por parentesco del 99%, tendría que pagar la heredera **284,27 €**.

CANARIAS	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	23.125,00 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (99%, límite: 200.000€)	200.000,00 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	184.875,00 €
Tipo de gravamen	21,25%
CUOTA ÍNTEGRA	28.426,79 €
CUOTA TRIBUTARIA	28.426,79 €
Bonificación de la cuota por parentesco (99%)	28.142,52 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	284,27 €

Cantabria. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (50.000€) y por heredar la vivienda habitual del causante (125.000€). De manera que la base liquidable es de 233.000€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 21,25% que da lugar a una cuota tributaria de 38.653,35€. Como es de aplicación una bonificación autonómica por parentesco del 90%, tendría que pagar la heredera **3.865,33 €**.

CANTABRIA	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	50.000,00 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 125.000€)	125.000,00 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	233.000,00 €
Tipo de gravamen	21,25%
CUOTA ÍNTEGRA	38.653,35 €
CUOTA TRIBUTARIA	38.653,35 €
Bonificación autonómica por parentesco (90%)	34.788,01 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	3.865,33 €

Castilla y León. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (60.000€) y por heredar la vivienda habitual del causante (122.606,47€). Hay que tener en cuenta que se puede establecer una reducción como la diferencia entre 400.000€ y la suma de las anteriores reducciones para el caso de los descendientes. De manera que la base liquidable es de 190.606,47€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 21,25% que da lugar a una cuota tributaria de 29.644,72€. Como no hay bonificaciones aplicables tendría que pagar la heredera **29.644,72 €**.

CASTILLA Y LEÓN	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	60.000,00 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 122.606,47€)	122.606,47 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	190.606,47 €
Tipo de gravamen	21,25%
CUOTA ÍNTEGRA	29.644,72 €
CUOTA TRIBUTARIA	29.644,72 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	29.644,72 €

Castilla La Mancha. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (15.956,87€) y por heredar la vivienda habitual del causante (122.606,47€). De manera que la base liquidable es de 269.436,66€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 25,50% que da lugar a una cuota tributaria de 47.673,16€. Pero se reconoce una bonificación sobre la cuota tributaria del 90% que da lugar a que la heredera tuviera que pagar es de **4.767,32 €**.

CASTILLA LA MANCHA	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	15.956,87 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 122.606,47€)	122.606,47 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LIQUIDABLE	269.436,66 €
Tipo de gravamen	25,50%
CUOTA ÍNTEGRA	47.673,16 €
CUOTA TRIBUTARIA	47.673,16 €
Bonificación autonómica (90%)	42.905,84 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	4.767,32 €

Cataluña. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (100.000€) y por heredar la vivienda habitual del causante (328.700€). De manera que la base liquidable da como resultado cero al ser la suma mayor a 408.000€. Por lo tanto, la cuantía que tendría que pagar la heredera es de **0 €**.

CATALUÑA	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	100.000,00 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 500.000€)	328.700,00 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	-20.700,00 €
Tipo de gravamen	0,00%
CUOTA ÍNTEGRA	0,00 €
CUOTA TRIBUTARIA	0,00 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	0,00 €

Extremadura. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (15.956,87€) y por heredar la vivienda habitual del causante (122.606,47€). De manera que la base liquidable es de 269.436,66€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 25,50% que da lugar a una cuota tributaria de 47.673,16€. Pero hay una bonificación aprobada en el año 2018 del 99% para familiares directos, lo que implica que la heredera tuviera que pagar **476,73 €**.

EXTREMADURA	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	15.956,87 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 122.606,47€)	122.606,47 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	269.436,66 €
Tipo de gravamen	25,50%
CUOTA ÍNTEGRA	47.673,16 €
CUOTA TRIBUTARIA	47.673,16 €
Bonificación sobre cuota (99%)	47.196,43 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	476,73 €

Galicia. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (400.000€) y por heredar la vivienda habitual del causante (335.620€). De manera que la base liquidable es cero ya que las reducciones superan el valor de la base imponible que es de 408.000€. Por tanto, tendría que pagar la heredera **0 €**.

GALICIA	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	400.000,00 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (97%, límite: 600.000€)	335.620,00 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	-327.620,00 €
Tipo de gravamen	0,00%
CUOTA ÍNTEGRA	0,00 €
CUOTA TRIBUTARIA	0,00 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	0,00 €

La Rioja. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (15.956,87€) y por heredar la vivienda habitual del causante (122.606,47€). De manera que la base liquidable es de 269.436,66€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 25,50% que da lugar a una cuota tributaria de 47.673,16€. Pero como hay una bonificación del 99% sobre la cuota cuando el grado de parentesco es del I y II grupo y la base liquidable es de menos de 500.000€, la heredera tendrá que pagar **476,73 €**.

LA RIOJA	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	15.956,87 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 122.606,47€)	122.606,47 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	269.436,66 €
Tipo de gravamen	25,50%
CUOTA ÍNTEGRA	47.673,16 €
CUOTA TRIBUTARIA	47.673,16 €
Deducción autonómica del 99%	47.196,43 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	476,73 €

Madrid. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (16.000€) y por heredar la vivienda habitual del causante (123.000€). De manera que la base liquidable es de 269.000€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 25,50% que da lugar a una cuota tributaria de 47.525,98€. Pero hay una bonificación del 99% cuando el grado de parentesco es del I y II grupo, por lo que pagar la heredera **475,26 €**.

MADRID	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	16.000,00 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 123.000€)	123.000,00 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	269.000,00 €
Tipo de gravamen	25,50%
CUOTA ÍNTEGRA	47.525,98 €
CUOTA TRIBUTARIA	47.525,98 €
Bonificación autonómica del 99%	47.050,72 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	475,26 €

Murcia. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (15.956,87€) y por heredar la vivienda habitual del causante (122.606,47€). De manera que la base liquidable es de 269.436,66€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 25,50% que da lugar a una cuota tributaria de 47.673,16€. Pero como hay una bonificación del 99% sobre la cuota cuando el grado de parentesco es del I y II grupo, por lo que pagar la heredera **476,73 €**.

MURCIA	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	15.956,87 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 122.606,47€)	122.606,47 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	269.436,66 €
Tipo de gravamen	25,50%
CUOTA ÍNTEGRA	47.673,16 €
CUOTA TRIBUTARIA	47.673,16 €
Bonificación autonómica del 99%	47.196,43 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	476,73 €

Valencia. Serán de aplicación dos reducciones sobre la base imponible: por parentesco en grado II por ser mayor de 21 años (100.000€) y por heredar la vivienda habitual del causante (150.000€). De manera que la base liquidable es de 158.000€, al que corresponde aplicar un tipo de gravamen del 21,25% que da lugar a una cuota tributaria de 22.927,81€. Como hay una bonificación del 50% para los parientes de grado II, tendría que pagar la heredera **11.463,90 €**.

VALENCIA	
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	100.000,00 €
Discapacidad	-
Seguro de vida	-
Empresa	-
Vivienda habitual (95%, límite: 150.000€)	150.000,00 €
Patrimonio histórico	-
Varias transmisiones	-
BASE LÍQUIDABLE	158.000,00 €
Tipo de gravamen	21,25%
CUOTA ÍNTEGRA	22.927,81 €
CUOTA TRIBUTARIA	22.927,81 €
Bonificación autonómica del 50%	11.463,90 €
Doble imposición	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-
A INGRESAR	11.463,90 €

8.3. ANEXO 3. EL IMPUESTO DE SUCESIONES EN ANDALUCÍA

Hasta el 1 de enero de 2018, momento en el que entró en vigor la última reforma aprobada sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Andalucía, esta CA era en la que más se pagaba de toda España. Las movilizaciones sociales mediante manifestaciones, e incluso, con la creación de una plataforma en contra de este impuesto, han logrado que el asunto llegue hasta los parlamentos autonómicos.

La Exposición de Motivos de la *Ley 5/2017, de 5 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2018* claramente manifiesta el objetivo de dicha reforma: “A través de una mejora sustancial en los beneficios fiscales autonómicos de los herederos directos, se reducirá significativamente la carga tributaria de los mismos, quedando la gran mayoría de los contribuyentes andaluces sin tributar por dicho impuesto, reforzando al mismo tiempo la progresividad y equidad”.

Con los datos del ejemplo analizado anteriormente, vamos a calcular la cantidad que se pagaría si la reforma no se hubiera llevado a cabo con objeto de compararlo con la actual situación.

ANDALUCÍA	Antes de la reforma	Después de la reforma
BASE IMPONIBLE	408.000,00 €	408.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	-	285.393,53 €
Discapacidad	-	-
Seguro de vida	-	-
Empresa	-	-
Vivienda habitual (95%, límite: 122.606,47€)	122.606,47 €	122.606,47 €
Patrimonio histórico	-	-
Varias transmisiones	-	-
BASE LÍQUIDABLE	285.393,53 €	- €
Tipo de gravamen	25,50%	25,50%
CUOTA ÍNTEGRA	51.742,16 €	-
CUOTA TRIBUTARIA	51.742,16 €	-
Doble imposición	-	-
Bonificación Ceuta y Melilla	-	-
A INGRESAR	51.742,16 €	0,00 €

En este ejemplo, antes de la reforma, como la base imponible es superior a 350.000 € ya no tiene reconocida ninguna reducción por parentesco, y por ello, la cantidad asciende muchísimo, dando lugar, incluso, a un valor superior al que se pagaría según la normativa estatal, en concreto, el contribuyente tendría que pagar 51.742,16 €. La situación cambia radicalmente con la reforma, pues tras ella en el caso propuesto no se tributaría nada, y esto es así porque se reconoce una reducción por parentesco de hasta 1.000.000 €, por lo que en este caso la reducción asciende a 285.393,53 € tras aplicar la reducción por vivienda habitual.

Aparentemente parece que tras la reforma adoptada en Andalucía el problema se ha solucionado en esta CA, pero no es así y el debate seguirá abierto. La razón es que esta medida no tiene carácter retroactivo, aplicándose solamente a las herencias de personas fallecidas a partir del 1 de enero de 2018, por lo que realmente el problema sigue existiendo en esas otras herencias. Por lo tanto, siguiendo el ejemplo analizado, un heredero cuyo padre hubiera fallecido el 31 de diciembre de 2017 tendría que pagar 51.742,16 € por el Impuesto de Sucesiones, mientras que un heredero cuyo padre hubiera fallecido el 1 de enero de 2018 tendría que pagar 0 € por la misma herencia.

Igualmente, tampoco se podrán beneficiar de dicha reducción quienes renunciaron a su herencia ni quienes tienen abiertos expedientes sancionadores por impago del impuesto de sucesiones por aplicación de la normativa anterior.