



/

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2017/2018

**ESTUDIO Y COMPARACIÓN SOBRE EL
IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES
EN ESPAÑA**

**ANALISIS AND COMPARISONS BETWEEN
INHERITANCE TAX IN SPAIN**

AUTOR: PEDRO CEBALLOS RODRÍGUEZ-CONDE

DIRECTORA: ANA CARRERA PONCELA

FEBRERO 2018

RESUMEN

El impuesto sobre sucesiones y donaciones en España se encuentra en el centro de la polémica actualmente debido a una serie de factores, principalmente dos. Por un lado la gran diversidad en su modo de aplicación por las diferentes Comunidades Autónomas en España y por otro la naturaleza del impuesto en sí, que grava una serie de bienes anteriormente tenidos en cuenta por otros impuestos a lo largo de la vida del causante. Por todo ello aquí vamos a analizar este controvertido impuesto, en el contexto del sistema impositivo español, su naturaleza y sus fines.

También vamos a realizar una comparación más ambiciosa, a nivel global, internacional y, a su vez, dentro del sistema europeo, comparando los países más desarrollados, con los menos, y todos ellos entre sí a su vez.

Finalmente, en la última parte de este trabajo revisaremos una serie de opiniones de diversos autores acerca del problema del impuesto de sucesiones en este país y sus diversas propuestas. Terminaremos con unas conclusiones.

RESUMEN

The tax on inheritance and donations in Spain is at the center of the controversy currently due to a number of factors, mainly two. The great diversity in its way of application by the different Autonomous Communities in Spain and, on the other hand, the nature of the tax itself, which taxes a series of goods previously

taxed by other taxes throughout the life of the deceased. Therefore, here we are going to analyze this controversial tax, in the context of the Spanish tax system, its nature and its purposes.

We will also make a more ambitious comparison, globally, internationally and, in turn, within the European system, comparing the most developed countries, with the least, and all of them in turn.

Finally, in the last part of this work we will see a series of opinions of various authors about the problem of inheritance tax in this country and its various proposals. We will finish by some conclusions of the matter.

ÍNDICE

0. Introducción

1. Características generales del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

2. España, un Estado descentralizado

- a. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- b. Competencia autonómica del impuesto de sucesiones y donaciones.
- c. Comparativa de dicho tributo en las distintas Comunidades Autónomas.
- d. Novedades del impuesto de las CCAA 2017

3. Derecho comparado

- a. Comparativa del ISD con los distintos Estados de Derecho existentes.
- b. Economías emergentes y consolidadas.

4. Argumentos a favor y en contra del ISD

5. Conclusiones

INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre sucesiones y donaciones, (ISD), podemos encontrarlo regulado en la ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el Real Decreto 1629/1991 de 8 de Noviembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

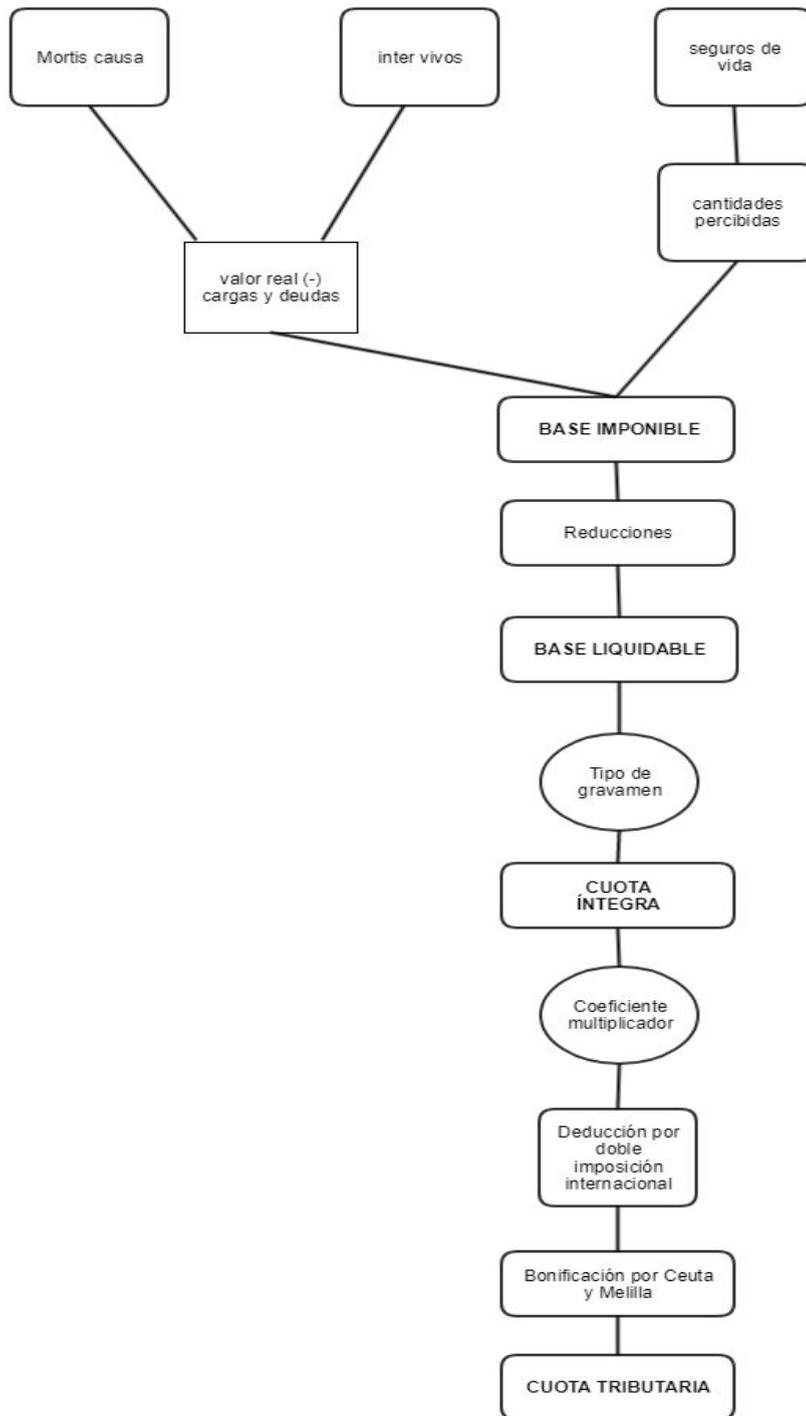
El ISD es un tributo que grava los incrementos patrimoniales obtenidos por título lucrativo por personas físicas. Es un impuesto con una serie de características: Directo, personal, subjetivo, progresivo e instantáneo (José Portillo, 2017). Además es complementario al Impuesto Real de las Personas Físicas (IRPF).

El rendimiento del ISD se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas, (CCAA), de régimen común a través de la ley 22/2009, de 18 de Diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de estas y ciudades con estatutos de autonomía, Ceuta y Melilla. Las competencias normativas cedidas tienen que ver con: Reducciones de la base imponible, tarifa se impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones de la cuota y gestión y liquidación del impuesto.

1. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

A continuación se presenta en el Cuadro 1 un esquema en el que se muestran claramente las diferentes etapas de liquidación del Impuesto. **Cuadro 1**

Cuadro 1: Esquema de liquidación del ISD



Fuente: Portillo M.I. (2017)

Se trata de un impuesto que se encuentra dentro del sistema tributario español, el cual tiene por objeto el gravamen de las transmisiones patrimoniales obtenidas a título lucrativo por las personas físicas. En este punto la ley se divide en dos partes y hace una diferencia sustancial estableciendo dos impuestos distintos, uno para las transmisiones inter vivos y otra correspondiente a las mortis causa. De esta manera, nos encontramos primeramente con el impuesto de donaciones y con el de sucesiones, que es el que nos va a interesar en esta ocasión.

Si bien la sucesión y la donación se encuentran en el mismo art. del Código Civil, esto es, el 609, su naturaleza jurídica es bastante diferente. Mientras que en uno de ellos es una liberalidad, es decir, un contrato en el que una persona dispone de una cosa propia a disposición de otra, en la sucesión no existe tal contrato y la voluntad de las partes queda dejada a un lado a favor de la voluntad de una sola de ellas, y ejecutada en el momento de su muerte.

En el art. 3¹, se dice que lo que se ha explicado hace un momento, esto es, la base imponible de ambos impuestos: en el apartado a el correspondiente a el impuesto de sucesiones y en el b el de donaciones. También deja claro que son personas físicas al decir que las transmisiones patrimoniales lucrativas de las personas jurídicas se rigen por la ley de sociedades en su apartado 2.

En relación con la base imponible ésta se encuentra constituida por el valor real de los bienes y derechos, esto es, el caudal relicto, minorado por las cargas y deudas que existan en el momento del fallecimiento del causante.

Además de ello la ley establece como parte del caudal relicto, una serie de bienes que habían pertenecido al causahabiente anteriormente y no en el momento actual. Esto se realiza con el objetivo de impedir o dificultar el fraude de ley.

Estas medidas legales de seguridad son:

¹ Ley 29/1987 de 18 de Diciembre de Sucesiones y Donaciones

- Los bienes de los que el causante hubiera sido titular un año antes del momento de su fallecimiento, a menos que se pruebe que no estaban en su poder y que no se encuentren en propiedad de su cónyuge, parientes hasta el tercer grado, herederos o legatarios.
- Aquellos bienes y derechos en los que el causante se encuentre su propiedad en modo de nuda propiedad al ser usufructo y los usufructuarios sean a su vez el cónyuge, parientes hasta el tercer grado, herederos o legatarios.
- Los bienes que han sido transmitidos por el causante a los mismos sujetos enumerados anteriormente en sus últimos cuatro años de vida.
- El ajuar doméstico, el cual se valorará por defecto como el tres por ciento de la totalidad de la herencia.
- Por último los valores y efectos depositados, en el caso de que sus resguardos se hubieran endosado.

A continuación, el art 5 señala quienes son los sujetos pasivos, en el caso de las adquisiciones “mortis causa”, que son las que nos interesan, los causahabientes. En el caso de los “inter vivos”, el donatario o el favorecido por ellas.

El art. 4 explica la base imponible y el proceso necesario para realizar su determinación. La Administración Tributaria será la encargada de ello. Lo constituye (Instituto Europeo de Asesoría Fiscal [INEAF], 2017):

- La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico de carácter lucrativo inter vivos.

- La percepción de cantidades por beneficiarios de contratos de seguros de vida, cuando la persona contratante sea distinto del beneficiario, salvo los casos del IRPF, todo hay que decir que son excepcionales.

El ISD es progresivo, va aumentando porcentualmente en atención al monto total de la base imponible, oscilando entre el 7,65 y el 34%. Aumenta en mayor proporción que la Base Imponible (BI).

La herencia se divide en diversas partes, llamadas cuotas o partes proindivisas. Dichas cuotas se pueden producir de dos maneras diferentes, bien debido a la voluntad del testador o, a falta de ella, por mandato legal a través de la sucesión intestada.

Para determinar la BI individual del causahabiente se parte del siguiente proceso (Bankinter, 2017). Primero se calcula el valor real de todos los bienes de la herencia al que se añade el ajuar doméstico.

A partir de aquí se resta el valor de las cargas y deudas de la herencia. De esta manera obtenemos el valor neto de la herencia. En el último proceso, se reparten la masa hereditaria a los herederos de acuerdo a su cuota ideal. Además de ello necesitaremos también conseguir los bienes que el causante donó al causahabiente en los cuatro años anteriores a su fallecimiento.

Una vez determinada la parte de la herencia correspondiente a cada causahabiente para calcular la BI hay que tener en cuenta los siguientes beneficios fiscales:

1. Reducción por Grado de parentesco

Aquí nos encontramos con distintos grupos con porcentajes diferentes cada uno:

- Grupo 1: Adquisiciones por ascendientes y adoptados menores de 21 años. Va aumentando por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente.
- Grupo 2: Adquisiciones por parientes y adoptados mayores de 21 años
- Grupo 3: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado
- Grupo 4: Son las personas mas alejadas consanguineamente el causahabiente por lo que no dan lugar a reducción de ningún tipo.

2. Reducción por discapacidad

En este caso existen una serie de porcentajes en función del grado de discapacidad del caso concreto. En este caso nos encontramos con un grado de 33 al 65 por ciento de discapacidad, teniendo como referencia el baremos en el que se encuentra referido el artículo 148 del texto refundido de la Ley de Seguridad Social, y que fue aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de Junio. Existe una reducción mayor para aquellas personas que superen el 65 por ciento de discapacidad, llegando hasta los 150.253,03 euros.

3. Reducción por cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros de vida

Para estos casos existirá en la mayoría de los casos, esto es, cuando el parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge ,ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado una bonificación del 100% del impuesto.

También pasará esto mismo cuando estos seguros de vida provengan de actos de terrorismo, o de misiones internacionales humanitarias, o de paz.

4. Reducción por adquisición mortis causa de una empresa individual, de un negocio profesional, etc.

Con una serie de requisitos, como la adquisición de la propiedad de por lo menos de 10 años y que el causahabiente fuera usufructuario, se aplicará una reducción del 95%.

5. Reducción por adquisición mortis causa de la vivienda habitual

En este caso se realiza una reducción por la vivienda habitual del causante si aquellos que la heredan fueran familiares cercanos y que el pariente más lejano fuera mayor de 65 años y estuviera viviendo en la misma vivienda que el causante al menos dos años hasta su fallecimiento.

A continuación el Cuadro 2 contiene los distintos tipos de reducciones, realizando una comparación entre la normativa estatal y la autonómica, en este caso, la correspondiente a la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuadro 2: Tipos de reducciones. Comparativa estatal y autonómica de de Cantabria.

<p>Parentesco</p> <p>Grupo III: hermanos, tíos, sobrinos</p> <p>Grupo IV: primos hermanos, hijos de sobrinos y otros</p> <p>Mortis causa</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años: 50.000 euros mas 5000 por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente. • Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptantes: 50.000 euros. • Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad: 8.000€. <p>Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años: 15.956,87 euros mas 3990,72 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente. Límite=47.858,59 euros. • Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o mas años, cónyuges, ascendientes y adoptantes 15.956,87 euros. • Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad: 7.993,46€. <p>Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, sin reducción.</p>
<p>Discapacidad Mortis causa.</p>	<p>Discapacidad 2 33%: 50.000 € Discapacidad 2 65%: 200.000 €</p>	<p>Discapacidad 2 33%: 47.858,59€ Discapacidad 2 65%: 150.253,03 €</p>
<p>Adquisición de vivienda habitual Mortis causa.</p>	<p>98% Causahabientes: cónyuge, ascendientes o descendientes, o pariente colateral > 65 años que hubiese convivido con el</p>	<p>95% Causahabientes: cónyuge, ascendientes o descendientes, o - pariente colateral > 65 años que hubiese convivido con el causante durante los 2 años anteriores al</p>

	causante durante los 2 años anteriores al fallecimiento del causante, art. 4.4. DLeg 62/2008	fallecimiento del causante. Limite=122.606,47€ por cada SP
Seguros de vida Mortis causa.	100% Beneficiarios: cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes o adoptados. Limite: duplo de la cuantía establecida por el RDLeg 8/2004: TR de la Ley de Responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor. (9.195,49€) art. 4.2. DLeg 62/2008	100% Beneficiarios: cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes o adoptados. Limite: duplo de la cuantía establecida por el RDLeg 8/2004: TR de la Ley de Responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor. (9.195,49€)
Adquisición de empresa individual o de negocio profesional Mortis causa.	99% Adquisición por el cónyuge, descendientes o adoptados (de no existir descendientes o adoptados, la reducción podrá aplicarse por ascendientes, adoptantes y ^laterales hasta cuarto grado). Los bienes deberán estar exentos en el IP. La adquisición deberá mantenerse durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.art. 4.3. DLeg 62/2008	95% Adquisición por el cónyuge, descendientes o adoptados (de no existir descendientes o adoptados, la reducción podrá aplicarse por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado). Los bienes deberán estar exentos en el IP. La adquisición deberá mantenerse durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.

<p>Adquisición de participaciones sociales en entidades Mortis causa.</p>	<p>99% Adquisición por el cónyuge, descendientes o adoptados (de no existir descendientes o adoptados, la reducción podrá aplicarse por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta cuarto grado). Los bienes deberán estar exentos en el IP. La adquisición deberá mantenerse durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.art. 4.3. DLeg 62/2008</p>	<p>95% Adquisición por el cónyuge, descendientes o adoptados (de no existir descendientes o adoptados, la reducción podrá aplicarse por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado). Los bienes deberán estar exentos en el IP. La adquisición deberá mantenerse durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.</p>
--	--	---

<p>Adquisición de bienes del Patrimonio. Histórico Mortis causa.</p>	<p>99% La adquisición deberá mantenerse durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, art. 4.4. DLeg 62/2008</p>	<p>95% La adquisición deberá mantenerse durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante</p>
<p>Transmisión consecutiva de bienes Mortis causa.</p>	<p>En la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible el importe satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes, art. 4.5. DLeg 62/2008</p>	<p>En la segunda y ulteriores (en 10 años) a favor de descendientes o adoptados se deducirá de la base imponible el importe satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes.</p>

<p>Adquisición de empresa Individual o de negocio profesional Inter vivos</p>	<p>99% Adquisición por el cónyuge, descendientes o adoptados (de no existir descendientes o adoptados, la reducción podrá aplicarse por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado). Los bienes deberán estar exentos en el IP. La adquisición deberá mantenerse durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.art. 4.3. DLeg 62/2008</p>	<p>95% Adquisición por el cónyuge, descendientes o adoptados (de no existir descendientes o adoptados, la reducción podrá aplicarse por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado). Los bienes deberán estar exentos en el IP. La adquisición deberá mantenerse durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura de donación</p>
<p>Adquisición de participaciones sociales en entidades Inter vivos</p>	<p>99% Adquisición por el cónyuge, descendientes o adoptados (de no existir descendientes o adoptados, la reducción podrá aplicarse por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado). Los bienes deberán estar exentos en el IP. La adquisición deberá mantenerse durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.art. 4.3. DLeg 62/2008</p>	<p>95% Adquisición por el cónyuge, descendientes o adoptados (de no existir descendientes o adoptados, la reducción podrá aplicarse por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado). Los bienes deberán estar exentos en el IP. La adquisición deberá mantenerse durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura de donación</p>
<p>Adquisición de bienes del Patrim. Histórico Inter vivos</p>	<p>95% La adquisición deberá mantenerse durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, art. 4.4. DLeg 62/2008</p>	<p>95% La adquisición deberá mantenerse durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura de donación</p>

Fuente: Carrera A. y Fernández, M. (2018)

A partir de aquí se aplica el porcentaje del impuesto respectivo. Cada Comunidad Autónoma lo aplica en función de sus leyes vigentes en el momento del fallecimiento del causante. Por ejemplo en el caso de Cantabria, recientemente modificado el Impuesto por la Ley de Cantabria 9/2017, de 26 de Diciembre, de medidas fiscales y administrativas, que comentaremos con mayor profundidad más adelante.

La tarifa estatal aplica, según su normativa, los porcentajes que se encuentran entre el 7,65% al 34%, en función del monto de la base liquidable. A continuación se puede observar el resultado, en atención a la aplicación de dichos porcentajes a la base recién mencionada:

Cuadro 3: Tarifa Estatal del ISD

Base liquidable Hasta euros	Cuota Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	.	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34

Fuente: panorama de fiscalidad autonómica y foral (2017)

2. ESPAÑA, UN ESTADO DESCENTRALIZADO.

La competencia para establecer y aplicar el Impuesto de Sucesiones se encuentra transferida a las Comunidades Autónomas a partir del art. 157 de la Constitución Española, y señalado en el artículo 25.1 c de la ley 22/2009, excepto en las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra donde tienen su propio régimen fiscal. En el caso de Navarra nos encontramos con el decreto foral 250/2002 y el Decreto Foral 16/2004 por el que se aprueba el reglamento correspondiente.

En lo correspondiente al País Vasco nos encontramos con tres territorios diferentes, cada uno con su respectiva ley que regula el ISD.

En el caso de Bizcaia tenemos la norma foral 4/2015, de 25 de marzo del ISD, en Alava está establecida la norma foral 11/2005, de 27 de MAyo mientras que en Guipuzcua se encuentra la norma 1/2014, de 17 de Enero.

Y aquí nos encontramos en el centro de la polémica con uno de los argumentos más utilizados con la finalidad de suspender la aplicación del Impuesto. Al haber sido transferida la competencia a las CCAA, nos encontramos en el panorama tributario en el territorio nacional con unas enormes diferencias en el pago obligatorio de este tributo por parte de los contribuyentes.

Así podemos observar (Guillén Díaz, 2017) que ciertas Comunidades Autónomas como Madrid o la Rioja están prácticamente exentos del impuesto en comparación con Andalucía, la Comunidad Autónoma donde más se tributa por él.

Por todo ello ha habido una importante Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la que ha declarado la necesaria modificación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España.

2.A Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE

La razón de la sentencia estriba en la incompatibilidad de los derechos fundamentales, la libre circulación de personas y la libre circulación de capitales con la normativa española referente a este impuesto.

Más concretamente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea consideró que la ley estatal, su criterio de conexión, es discriminatorio. Dice que no hay restricción a la libre circulación de personas, sino de capitales, al hacer trato distintivo entre un residente y un no residente (Lindner, 2015).

Por lo tanto sus conclusiones fueron que España ha incumplido sus obligaciones derivadas del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Espacio Económico Europeo (EEE) (libre circulación de capitales) al permitir diferencias en el trato fiscal de los sujetos pasivos del impuesto valorando si son residentes o no residentes o si sus bienes inmuebles se encuentran dentro del territorio español o fuera de este.

El Estado español tuvo que hacer una reforma después de esta sentencia pero únicamente respecto a la ley estatal, no a las leyes autonómicas, por lo que el problema de las diferencias del pago de impuesto en los distintos territorios españoles sigue vigente. Esto ha sido así al optar por, en vez de igualar la legislación de todo el territorio nacional, cambiar los puntos de conexión fijados en el art. 32 de la ley 22/2009. Así, se introdujeron las modificaciones en la disposición adicional segunda de la ley 26/2014 de 27 de Noviembre.

De esta manera ha quedado afectada la Ley de Impuestos de sucesiones y donaciones después de la reforma:

- Los donatarios de bienes inmuebles no residentes en España y residentes en uno de los Estados Miembros de la UE o de la EEE podrán elegir la aplicación de la legislación autonómica en la que se encuentren los inmuebles objeto de la donación.

- En el caso contrario, los donatarios residentes en España, los cuales tienen sus inmuebles fuera del territorio español y dentro de uno de los países miembros de la UE y EEE tienen ahora derecho a beneficiarse de la legislación autonómica correspondiente a su lugar de residencia.
- Igualmente se ha establecido para los bienes muebles la misma consecuencia que para los inmuebles.

A continuación, en el cuadro 4, se muestra más gráficamente la sentencia:

Cuadro 4: Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE

<u>HERENCIAS</u>		HEREDERO NO RESIDENTE en España	HEREDERO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común)
FALLECIDO NO RESIDENTE en España, pero residente en UE o EEE	Bienes en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO, sólo sobre valor bienes situados en España, y podrá aplicar normativa autonomía en que se encuentre la mayor parte de ese valor	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera, y: - podrá aplicar normativa autonomía en donde se encuentre el mayor valor bienes en España, y si no hay bienes en España podrá aplicar normativa autonomía en que resida el heredero.
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	-podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España
FALLECIDO NO RESIDENTE en España, y residente fuera UE o EEE	Bienes en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor bienes situados en España, y sólo podrá aplicar normativa Estado	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera: - sólo podrá aplicar normativa Estado
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	-podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España
FALLECIDO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común)	Bienes en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO, sólo sobre valor bienes situados en España y: -si heredero reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía en que residía el fallecido -si heredero reside fuera de UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado	PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMÍA en que residía el fallecido, y con normativa de esa autonomía. Paga sobre valor bienes situados en todo el mundo, pero podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	

Fuente: Del Campo, A. (2014)

2B Competencia autonómica del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

Profundizando más en la distribución de competencias fiscales en las Comunidades Autónomas, nos encontramos con el art. 19 de la LOFCA y con los arts. 18, 24, 40 y 46 de la ley 21/2001 que regula el sistema de financiación de las CCAA.

En la ley orgánica 8/1980 de 22 de Diciembre de financiación de las CCAA en su art 1 dice: *“Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyen las leyes y sus respectivos estatutos”*. Más adelante, en el art. 4 habla de que los recursos económicos y financieros de las comunidades estarán constituidos r los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado. Además, en el art. 19 de la LOFCA dice: *“En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de los 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 y liquidación”*. Salvo la determinación de la base imponible, todos los demás elementos del impuesto se considera que pueden ser cedidos.

De acuerdo con la ley 8/1980 que ya comentamos, cuya última modificación ha tenido lugar por la ley Orgánica 3/2009 y según la ley 22/2009, de 18 de Diciembre, por el que regula el sistema de financiación de las CCAA y ciudades con estatuto de autonomía pueden, en relación con la base imponible:

- Crean reducciones propias, siempre teniendo relación con algún tipo de carácter económico o social.
- Aumentar el importe o el porcentaje que tenga que ver con la reducción, la cantidad de personas que pueden acogerse a ella o reducir los requisitos para aplicar.
- Bonificaciones y deducciones respecto a la base imponible
- Cuantías y coeficientes del preexistente patrimonio

2.C Comparativa de dicho tributo en las distintas Comunidades Autónomas

A continuación vamos a observar en un rápido y somero vistazo la regulación que han hecho las distintas CCAA respecto de este controvertido impuesto (Peña Alonso, 2005).

Hay ciertas tendencias en la regulación del impuesto. En lo referente a los descendientes y adoptados menores de 21 años se puede observar que hay ciertas Comunidades en donde la paga es de carácter simbólico. Aquí nos encontramos a Asturias, Cantabria, Baleares, Canarias, Castilla-la Mancha, Extremadura, Madrid Murcia y la Rioja, además de los territorios forales.

En cuanto a los cónyuges, descendientes, ascendientes y adoptados de 21 o más años que se corresponden con los sucesores del grupo II, hay Comunidades que prácticamente también liberan de la tributación a este grupo, que son Canarias, Cantabria, la Rioja y Madrid.

Hay ciertas Comunidades Autónomas que liberan de tributación si no superan ciertas cantidades. El caso de Andalucía serían los 250000 de base imponible , exactamente igual en Castilla y León mientras que en Aragón tienen una reducción total los menores de edad siempre que no superen los tres millones de euros.

En relación a otros beneficios fiscales, se establecen en relación a la sucesión por empresa familiar, en la vivienda y también se han mejorada las reducciones a discapacitados.

A continuación vamos a resaltar una serie de argumentos críticos sobre el régimen fiscal general de las CCAA (Panorama fiscalidad CCAA y régimen foral, 2017):

- En general estos territorios con su propia capacidad normativa utilizan bastante esta capacidad en relación a regular sus propios tributos.
- Hay una gran dificultad en cuanto al control , ya que se producen muchos cambios y muchos requisitos en relación a dichos cambios.

- No hay aprobaciones por parte de algunas Comunidades Autónomas de textos refundidos por lo que es difícil conocer la ley aplicable en algunos casos.
- Llega a ver 79 impuestos propios de las Comunidades Autónomas, de los cuales no todos son aplicables, al estar en suspenso, declarados constitucionales o bonificados.
- En ocasiones los impuestos no son rentables al no llegar a recaudar siquiera lo necesario para hacer frente a los costes de su establecimiento.

Hay varios aspectos el impuesto a comparar entre las Comunidades. Uno de ellos es las reducciones estatales respecto de los cónyuges, los parientes más cercanos y las personas discapacitadas. En Aragón por ejemplo, dicha reducción se ha aplicado al 100%, es decir, con coste cero para el contribuyente,

Otra comparación posible a realizar es la relacionada con la vivienda habitual, donde la mayor parte de las CCAA han aplicado unas reducciones que oscilan entre el 90 y el 100% del valor de dicha vivienda.

En cuanto a las reducciones relacionadas con la empresa individual, negocio profesional o las participaciones son varios los territorios españoles que dejan el plazo de mantenimiento a 5 años al considerar que el establecido por el Estado central es demasiado largo. Las reducciones se encuentran entre los porcentajes de 95 y 99 por ciento, con las excepciones de Castilla-la Mancha y Asturias, cuyo número llega únicamente al cuatro.

Otra de las comparaciones de los elementos del impuesto sería la relacionada con las explotaciones agrarias, las cuales únicamente se encuentran reguladas en ciertas comunidades autónomas, tales como Andalucía, Baleares, Castilla y León, Cataluña, Extremadura y Galicia y Murcia.

Además de todo ello, hay ciertas reducciones adicionales especiales que se pueden observar en algunas CCAA como cuando se adquieren bienes del patrimonio histórico o cultural.

Luego nos podemos encontrar con las bonificaciones con aquella que se realiza por creación de empleo, con la finalidad de crear mayor número de empresas. Esto nos lo podemos encontrar a modo de ejemplo en Aragón, Baleares, Galicia o Murcia.

A continuación, basándonos en parte en la página web de Bankinter, (2017), observamos las principales diferencias entre CCAA.

El ISD en Andalucía:

- La Comunidad modifica la reducción por adquisición de vivienda habitual estableciendo distintos porcentajes en función del valor real del inmueble con tipos del 100% al 95% (con efectos 2 de agosto de 2016)
- Introduce una reducción del 99% por adquisición de explotaciones agrarias (con efectos 2 de agosto de 2016).
- Modifica la reducción por parentesco a Grupos I y II, consistente en una cantidad variable, ampliando su aplicación hasta bases imponibles inferiores o iguales a 350.000 euros, limitada a un máximo de 250.000 euros para bases imponibles hasta ese importe y de 200.000 euros para bases entre 250.000 y 350.000 euros (con efectos 1 de enero de 2017).

El ISD en Asturias

- Reducción por parentesco 200.000 euros a Grupos I y II (antes se aplicaban los estatales)

- Suprime la bonificación del 100% para personas del Grupo II no discapacitadas con base igual o inferior a 150.000 euros.
- Aprueba una tarifa para Grupos I y II con tipos del 21,2% al 36,50 %.

El ISD en Castilla-La Mancha

- Sucesiones: bonificación para Grupos I y II con tipos del 100% al 80%, en función de la cuantía de la base liquidable (80% a partir de 300.000 euros), con efectos 1 de junio de 2016. Antes había una bonificación general del 95%
- Donaciones: bonificación para Grupos I y II con tipos del 95% al 85%, en función de la cuantía de la base liquidable (85% a partir de 240.000 euros), con efectos 1 de junio de 2016. Antes, la bonificación general era del 95%.

El ISD en Extremadura

- Donaciones: suprime la bonificación que se regulaba en los mismos términos que en la modalidad mortis causa y que era del 99% al 90% para bases de menos de 600.000 euros.

El ISD en Murcia

- Aumenta la bonificación en 10 puntos aplicable al Grupo II, pasando del 50% al 60%. Es del 99% en el caso de sujetos pasivos integrantes de una familia numerosa de categoría especial.

El ISD en Comunidad Valenciana

- Sucesiones: la bonificación para el Grupo II se reduce al 50% (antes era del 75%).
- Donaciones: reduce el requisito del importe mínimo de patrimonio preexistente a 600.000 euros (antes 2.000.000 euros), para poder aplicar la reducción por parentesco. Y se suprime la bonificación del 75% tipificada para Grupos I y II y discapacitados

El ISD de Baleares 2017

- Los sucesores del Grupo I pagan solo importes simbólicos
- Para los sucesores del grupo II la tarifa es del 1% al 20%.

El ISD en Cataluña 2017:

- Sucesores del Grupo I: bonificación del 99-57,37%.
- Sucesores del Grupo II: bonificaciones decrecientes del 99% al 57,37% e inversamente proporcionales a la base imponible.
- Donaciones: tienen una tarifa entre parientes cercanos con tipos del 5% al 9%

El ISD en Cantabria:

- *²“Se rebaja mínimamente la bonificación de las adquisiciones mortis causa de los grupos I y II que pasa del 99 al 95% para aquellas bases imponibles individuales superiores a 60.000 euros, al 90 por ciento para aquellas superiores a 200.000 y se eleva al 100 por ciento para aquellas inferiores a 60.000”.*

El ISD en Castilla y Leon

- En relación al grado de parentesco, el grupo 1 tiene una reducción de 60.000 euros.
- En cuanto al grado de discapacidad, ³en las adquisiciones mortis causa por personas con discapacidad física, psíquica o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65% se aplicará una reducción de 125.000€.

El ISD en Galicia

- Reducción del grupo II a los 400.000 euros.
- ⁴Reducción incrementada para los descendientes de 21 a 24 años que se sitúa entre 900.000 y 600.000.

El ISD de sucesiones en Comunidad de Madrid

Artículo 21.- Reducciones de la base imponible

² Ley de Cantabria 9/2017, de 26 de Diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas

³ Ley 7/2017, de 28 de Diciembre, de medidas tributarias, Boletín Oficial de Castilla y Leon (BOCYL)

⁴ Ley 13/2015, de 24 de Diciembre, de medidas fiscales y administrativas, de Xunta de Galicia

⁵“En las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida, la base liquidable se obtendrá aplicando a la base imponible las reducciones siguientes, que sustituyen a las análogas del Estado reguladas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

1. La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

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

Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 16.000 euros.

Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 8.000 euros.

Grupo IV: En las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 55.000 euros a las personas discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 153.000 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa antes citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100”.

El ISD en Canarias

⁶“Artículo 20. Reducción por parentesco. En las adquisiciones mortis causa, se aplica la reducción que corresponda, entre las siguientes, en razón del grado de

⁵ Decreto legislativo 1/2010, de 21 de Octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el texto refundido de la comunidad de madrid en materia de tributos cedidos por el estado

⁶ Comunidad Autónoma de Canarias, BOC, Decreto legislativo 1/2009

parentesco entre el adquirente y el causante: a) Grupo I, adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años: – Menores de diez años de edad: el 100 por ciento de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 138.650 euros. – Menores de quince años e iguales y mayores de diez años de edad: el 100 por ciento de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 92.150 euros. – Menores de dieciocho años e iguales y mayores de quince años de edad: el 100 por ciento de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 57.650 euros. – Menores de veintiuno e iguales y mayores de dieciocho años de edad: el 100 por ciento de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 40.400 euros. b) Grupo II, adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes: – Cónyuge: 40.400 euros – Hijos o adoptados: 23.125 euros – Resto de descendientes: 18.500 euros – Ascendientes o adoptantes: 18.500 euros c) Grupo III, adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad: 9.300 euros. d) Grupo IV, adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y extraños: no habrá lugar a reducción alguna por razón de parentesco”.

3. DERECHO COMPARADO

3.A Comparativa del ISD con los distintos Estados de Derecho existentes.

A continuación procedemos a comparar nuestro discutido impuesto con las de los diferentes países de nuestro entorno (Arquez Valenzuela, 2016). Realizamos una comparativa internacional.

Observando el panorama en conjunto de los países de la Unión Europea podemos observar que todos ellos tienen un impuesto sino igual, equivalente al de sucesiones y donaciones existente en España. Eso si, vemos que existen tres excepciones: Austria, Portugal y Suecia.

Pero incluso en aquellos países en los que existe un tributo similar, este no es igual y puede que su configuración sea distinta en muchos apartados:

- Porcentaje de gravamen: Mientras que en este apartado existen porcentajes progresivos como en Finlandia, Bélgica o Francia (similar a lo que ocurre en España), en otros han establecido tipos fijos con el claro ejemplo de Italia, Irlanda o Dinamarca.
- Tipos máximos: Hay una gran diferencia de los tipos máximos entre los países de la UE. Por ejemplo ponemos los casos más extremos, por un lado Italia, donde el tipo más elevado es el 4% (fijo), y por el otro lado Reino Unido donde asciende hasta el 40% (Gutierrez Salcines, 2017)
- Mínimos exentos: En España el mínimo exento es de los más reducidos a nivel global.
- Recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones: Hay que destacar que en España se recarga mucho menos que en Bélgica, a pesar de que en esta tiene un tipo máximo mayor.

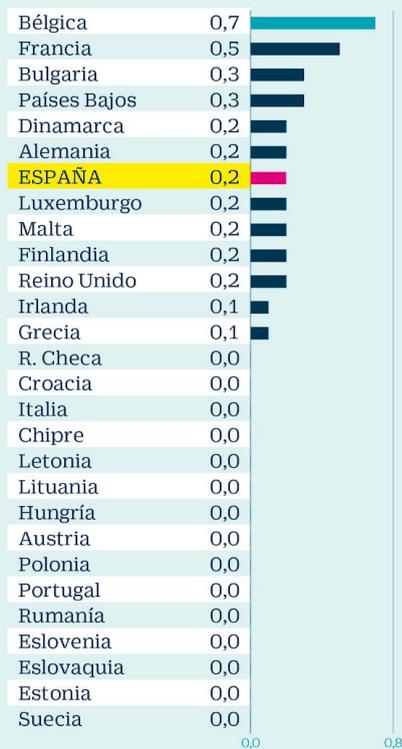
En cuanto a la comparación de recaudación anual entre países hay que destacar que España se encuentra por encima de la media en recaudación, a pesar de que en el sistema impositivo español es limitada tal y como se puede observar en los cuadros 6 y 7:

Cuadro 6: Recaudación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la UE

La fiscalidad sobre las herencias. Recaudación del impuesto sobre sucesiones y donaciones

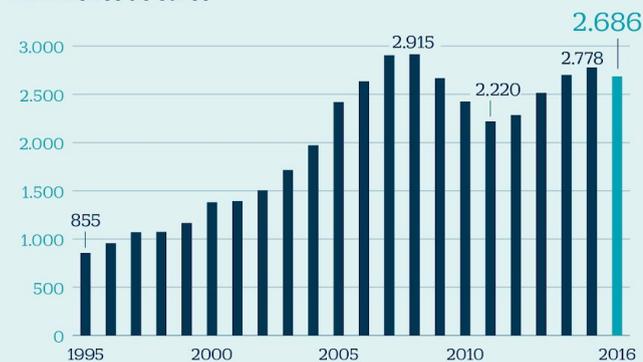
En la Unión Europea

En % sobre el PIB

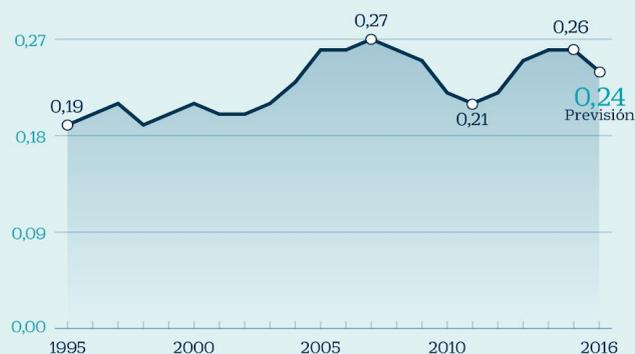


En España

En millones de euros



En % sobre el PIB



Fuentes: Eurostat y Ministerio de Hacienda

ALEJANDRO MERAUVIGLIA / CINCO DÍAS

Fuente: Cinco días (2018)

Cuadro 7: Comparativa europea

Fuente: Gutierrez Salcines (2017)

	IMPUESTO SUCESIONES	IMPUESTO DONACIONES	EXENCIONES	TARIFA PROGRESIVA	TIPOS FIJOS
ALEMANIA	✓	✓	✓	✓	
AUSTRIA					
BÉLGICA	✓	✓	✓	✓	
BULGARIA	✓	✓	✓		✓
CHECA, REP.	✓	✓	✓	✓	
CHIPRE					
DINAMARCA	✓	✓	✓		✓
ESLOVAQUIA					
ESLOVENIA	✓	✓	✓	✓	
ESTONIA					
FINLANDIA	✓	✓	✓	✓	
FRANCIA	✓	✓	✓	✓	
GRECIA	✓	✓	✓	✓	
HOLANDA	✓	✓	✓	✓	
HUNGRÍA	✓	✓		✓	
IRLANDA	✓	✓	✓		✓
ITALIA	✓	✓	✓		✓
LETONIA					
LITUANIA	✓		✓	✓	
LUXEMBURGO	✓	✓	✓	✓	
MALTA					
POLONIA	✓	✓	✓	✓	
PORTUGAL					
REINO UNIDO	✓	✓	✓		✓

A pesar de lo dicho hay que tener en cuenta, (Jaume Viñas, 2018) ,que llega a haber un total de 15 estados miembros en los que el impuesto de sucesiones no se aplica en la práctica o es residual, entendiéndose esto último en el sentido de que su recaudación no llega al 0,1 % del Producto Interior Bruto (PIB) del país en cuestión. Ejemplos de estos países serían Croacia, Lituania, Eslovenia, Polonia, Italia, Portugal o Hungría. En el ordenamiento jurídico de Suecia, Estonia, Rumanía o Eslovaquia simplemente no se contempla dicho impuesto.

En cambio, si que es relevante dicho tributo en países como Reino Unido, Francia, Bélgica, Alemania o Dinamarca, ya mencionados algunos de ellos anteriormente, en comparativa con España.

A partir de los datos obtenidos en el período fiscal europeo de 2016, únicamente Bélgica, Francia, Bulgaria y Holanda han recaudado más que España en relación a este tributo, llegando ,por ejemplo, al 0,7% del PIB en Bélgica y al 0,5 en Francia, los más elevados en Europa. En España llegó, en cambio, al 0,2%.

3,B. Economías emergentes y consolidadas.

En cuanto a la comparación de este Impuesto en el resto del mundo (Gutierrez Salcines, 2017) hay que destacar que Brasil es el único país destacado en el ámbito de las economías emergentes que gravan las transmisiones patrimoniales mortis causa. Chile, también, aunque tenga una economía menor. La razón puede ser que estos países no quieren gravar la acumulación de riqueza de sus ciudadanos al ser, como acabamos de decir hace un momento, economías emergentes.

Aún así podemos observar que existen otras economías mucho más avanzadas donde tampoco encontramos la existencia de dicho impuesto, como son Australia, Israel, Canadá o Nueva Zelanda.

4. ARGUMENTO A FAVOR Y EN CONTRA DEL ISD

En el año 2009, un grupo político parlamentario presentó en el Congreso una propuesta de ley, en el que planteaban la supresión del impuesto de sucesiones entre familiares directos mediante una bonificación 100 por 100 el impuesto (Guillén Díaz, 2017). En este caso concretamente esos familiares serían el cónyuge, ascendientes, descendientes.

Este grupo parlamentario justificaba esta gran bonificación en base a los siguientes argumentos:

- A su modo de ver, el impuesto no cumple con la función que alegan frecuentemente sus defensores de distribución de la riqueza y tendencia a la igualdad efectiva de la sociedad.
- Existe una doble imposición al someter los bienes y derechos del causante a un tributo que ya había sido pagado con anterioridad mediante otra figura tributaria con un efecto secundario: la penalización del aborto.
- La caída sobre los hombros del peso de este impuesto principalmente en el sector de clase media de la sociedad, al no poder configurar sus patrimonios de tal manera que recaiga menos en ellos o la imposibilidad de obtener ciertas ventajas fiscales.
- La enorme diferencia que existe entre las diferentes comunidades autónomas que hace que los ciudadanos tiendan a deslocalizar sus patrimonios o sus trabajos.
- También existe una posición en la que se argumenta que la transmisión de bienes inter vivos genera no un aumento de riqueza sino más bien una pérdida de ella al desaparecer los ingresos mensuales del causante. Es en realidad, un grave perjuicio económico para los herederos.

Otro autor que defiende la supresión del Impuesto es Juan Pina que dice que ⁷ *“es un impuesto obsoleto, eliminado ya en casi todas partes e incluso declarado inconstitucional en alguno de los principales países europeos. Es un impuesto meramente ideológico que, sin aportar una recaudación relevante, genera situaciones de doble imposición y resulta particularmente desincentivador del ahorro”*

Aparte de estos argumentos se han utilizado muchos otros en contra de este controvertido impuesto. Uno de ellos es el incumplimiento del principio de no confiscatoriedad.

Dicho principio se encuentra en nuestra Constitución y lo que hace es poner límites a la tributación estatal estableciendo un límite a la progresividad en la que se basa nuestro sistema tributario. Eso sí, algunos autores entienden la progresividad como aquel gravamen de hechos no basados en la capacidad económica.

Una de las soluciones que se plantean en relación a la supresión de este impuesto es su sustitución total por el impuesto sobre el patrimonio.

A continuación presentamos una serie de argumentos que se encuentran a favor de mantener el Impuesto de Sucesiones en el sistema tributario español, (Félix García de Pablos, 2011):

- Al no existir un esfuerzo previo por parte del beneficiario e conseguir estas riquezas, constituye un deber ético grabarlas, con el fin de distribuir la riqueza acumulada por parte del causante.
- El objetivo es cumplir la igualdad material propio de un Estado social y democrático de Derecho además de conseguir la igualdad de oportunidades.

⁷ Guillén M. el Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Comparativa entre CCAA y respecto de la UE, (2017)

- Al ser las sucesiones y donaciones uno de los grandes instrumentos de concentración de riqueza es necesario que haya un impuesto que combata dicha consecuencia.
- Se consigue una mayor equidad del sistema impositivo español al cumplimiento un objetivo doble: la progresividad del impuesto y la redistribución de la riqueza.
- La escala de progresividad del Impuesto es coherente con la contemplada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Existe un grupo de autores que defiende, no su extinción, sino más bien su reforma. Justifican su posición mediante dos argumentos, básicamente:

- No es verdad que las herencias son siempre incrementos de patrimonio si se considera la unidad familiar como beneficiaria de dicho patrimonio que ya se encontraba beneficiada durante la vida del causante.
- Las grandes diferencias que se pueden observar entre las Comunidades Autónomas debido a las diversas bonificaciones que existen entre ellas, lo que hace atentatorio contra la unidad del Estado español.

A raíz de este último argumento, este grupo de autores proponen como alternativa una mayor presencia del Estado en este asunto, limitando las competencias de las Comunidades Autónomas, o establecido un tipo único progresivo en todo el territorio español.

En la opinión del autor de este trabajo, este impuesto debería de suprimirse. Es un tributo cuyo objeto imponible son una serie de bienes que ya se encuentran gravados por otros impuestos con anterioridad, por lo que sí que en este caso, hay una doble tributación, prohibida en nuestro ordenamiento y en nuestro sistema fiscal por dicho principio, Y además estoy de acuerdo con el grupo de autores que

entienden que este impuesto, en determinados supuestos y con determinados tipos de gravamen vulnera el principio de no confiscatoriedad.

Por lo tanto tenemos un impuesto que vulnera dos de los principios generales del Derecho protegidos por nuestra Constitución.

5. CONCLUSIONES

- ❑ Nos encontramos con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, un impuesto que grava los bienes que deja el causante a sus herederos en el momento de su muerte.
- ❑ Este impuesto se encuentra regulado en España por los distintos gobiernos autonómicos que tienen la competencia legislativa en él, en vez de por el Estado central.
- ❑ Se encuentra presente en la mayoría de los estados occidentales aunque algunos de ellos lo han suprimido de su legislación. Dentro de Europa se pueden observar las diferencias existentes en la regulación de cada ordenamiento jurídico.
- ❑ Hay controversias y muy diferentes opiniones alrededor de este impuesto en concreto. Por un lado se critica la regulación existente en el estado español, debido a la gran diferencia entre CCAA, y por otro lado su propia existencia.

BIBLIOGRAFÍA

- Arquez Valenzuela M^ºE (2016): *El impuesto de sucesiones en España y Derecho Comparado*, TFG, Universidad Miguel Hernández, Elche.
- Bankinter (2017): “El impuesto de sucesiones por Comunidades Autónomas” *Bankinter, blog de referencia financiera*, 1 de Septiembre. Disponible en: <https://blog.bankinter.com/economia/-/noticia/2017/3/8/novedades-impuesto-sucesiones-2017-comunidades-autonomas#>
- *Boletín Oficial del Estado*, Ley 29/1987 de 18 de Diciembre. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

- *Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid*, decreto legislativo 1/2010 de 21 de Octubre. Disponible en:
http://www.madrid.org/wleg_pub/secure/normativas/contenidoNormativa.jsf?opcion=VerHtml&nmnorma=6797&cdestado=P#no-back-button.
- *Boletín Oficial de Canarias*, Decreto legislativo 1/2009, de 21 de Abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.
- *Boletín Oficial de Castilla y León*, Ley 7/2017, de 28 de Diciembre, de medidas tributarias. Disponible en:
<https://www.boe.es/caa/bocl/2017/248/h53238-53250.pdf>
- Carrera Poncela, A. y Fernández Martínez M. (Coord), (2018) Manual de asesoramiento financiero, 2º edición. Editorial Paraninfo. “*tributación de los productos financieros*”, cap 16, pag. 35.
- Consejo General de Economistas (2017) *Panorama Fiscalidad CCAA y Régimen Foral 2017*, REAF, España. Disponible en:
<https://www.economistas.es/Contenido/REAF/NOTAS%20PRENSA/PANORAMA%20FISCALIDAD%20CCAA%202017.pdf>
- Del Campo Zafra, Alejandro (2014): “*El Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España tras modificación Ley 26/2014 para cumplir fallo Sentencia Tribunal Justicia Unión Europea 3/9/2014*”, *consultingdms*, 28 de Noviembre. Disponible en:
<http://www.consultingdms.com/el-impuesto-sucesiones-y-donaciones-en-espana-tras-modificacion-ley-262014-para-cumplir-fallo-sentencia-tribunal-justicia-union-europea-392014/>

- García de Pablos F. (2011) “El impuesto sobre sucesiones y donaciones. Supresión o reforma”, *Crónica Tributaria*, Núm: 139/2011, 79-105. Disponible en: https://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/139/139_Garcia.pdf
- Guillén Díaz M. (2017): *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*, TFG, Universidad Pontificia de Comillas, Madrid.
- Gutierrez Salcines, L. (2017): *Análisis y normativa del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, TFG, Universidad de Cantabria, Santander.
- INEAF, Impuesto de Sucesiones y Donaciones, análisis divulgativo, 2017: <https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/impuesto-sucesiones-donaciones/i-sd-hecho-imponible>.
- Lindner A. (2015) “España y su asignatura pendiente en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones” *Noticias Jurídicas*. Disponible en: http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/10714-espana-y-su-asignatura-pendiente-en-el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones/#_Toc436658848
- Maestre R.J. (2017): “Así son las diferencias entre Comunidades Autónomas en los Impuestos de Sucesiones y Donaciones” *El Blog Salmón*. Disponible en: <http://www.elblogsalmon.com/economia-domestica/asi-son-las-diferencias-entre-comunidades-autonomas-en-los-impuestos-de-sucesiones-y-donaciones>.
- Peña Alonso, J^aL. (2005): *El ejercicio competencial de las Comunidades Autónomas*, Junta de Castilla y León, *La reforma de los Estatutos de Autonomía*, Dialnet, 507-580.
- Portillo Navarro M^aJ. (2017): *Manual de fiscalidad. Teoría y práctica*, 10^o edición, España, Tecnos.

- Viñas, Jaume (9-02-2018) El País economía, Cinco días. *“El impuesto de sucesiones no existe o es residual en la mitad de países de la UE”*. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/09/midinerol/1518193078_987206.html