

1.4. Sucesiones

Autonomía fiscal de las comunidades autónomas en las transmisiones *mortis causa*¹

Fiscal autonomy of the autonomous communities in mortis causa transmissions

por

MARÍA JIMENA CRESPO GARRIDO

T.U. de Economía Aplicada

RESUMEN: La obligatoriedad del pago del Impuesto sobre Sucesiones no es igual en todas las Comunidades Autónomas, ya que dependiendo del territorio en el que el fallecido haya vivido y el parentesco que le una al causante con el beneficiario, haciendo que la tributación sea muy diferente.

La progresividad del Impuesto sobre Sucesiones puede provocar el llamado “error de salto” que se corrige con una minoración de la cuota tributaria proporcional al incremento de base imponible. Sin embargo, la interpretación de este error es diferente según el origen del mismo.

ABSTRACT: *The obligation to pay the Inheritance Tax is not the same in all Autonomous Communities, since it depends on the territory in which the deceased lived and the relationship between the deceased and the beneficiary, making the taxation very different.*

The progressivity of the Inheritance Tax can cause the so-called “jump error” that is corrected with a reduction in the tax rate proportional to the increase in the tax base. However, the interpretation of this error is different depending on its origin.

PALABRAS CLAVE: Sujeto pasivo en la imposición sobre Sucesiones, financiación de Comunidades Autónomas, armonización fiscal, parientes.

KEY WORDS: *Taxpayer in the inheritance Taxation, financing of Autonomous Communities, fiscal harmonization, relatives*

SUMARIO: I. CUESTIONES PRELIMINARES.—II. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ESPAÑA COMO TRIBUTO CEDIDO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. 1. COMPETENCIAS NORMATIVAS DEL IMPUESTO POR PARTE DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.—III. SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS REDUCCIONES DE LA CUOTA EN FUNCIÓN DEL PARENTESCO: ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL

TRIBUNAL SUPREMO 784/2023, DE 13 DE JUNIO.—IV. CONCLUSIONES.—V. BIBLIOGRAFÍA.—VI. ANEXOS.

I. CUESTIONES PRELIMINARES

El Impuesto sobre Sucesiones es un tributo estatal cedido a las Comunidades Autónomas en el proceso de cesión de transferencias del Estado Central a las Regiones. Inicialmente se llevó a cabo un traspaso de las políticas de gasto², educación, sanidad³ o políticas sociales, para posteriormente asumir por parte de algunos territorios la administración de justicia, mientras que otras regiones decidieron no aceptar la transferencia de la competencia, o solicitar la competencia de prisiones. Esta cesión de políticas de gasto requería una corresponsabilidad entre territorios lo que, en consonancia con el artículo 150.2 de la Constitución el Estado se llevó a cabo mediante la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas⁴, de forma que se realizó la correspondiente transferencia de los medios financieros oportunos y de las facultades correspondientes a la materia de titularidad estatal, susceptibles de delegación o transferencia, como condición previa para la contención del déficit y la deuda pública⁵, puesto que la transferencia de las políticas de gasto debe ir acompañada por los medios económicos y financieros que garanticen su prestación.

El artículo 657 del Código Civil establece que “Los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte”. Para Castán (2015) la sucesión es “la sustitución de una persona en el conjunto de relaciones jurídicas transmisibles, que correspondían, al tiempo de su muerte, a otra, o en bienes y derechos determinados dejados por el difunto”.

El proceso descentralizador iniciado por la Ley 30/1983, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas cedía inicialmente el rendimiento de la recaudación, sin que las regiones tuvieran inicialmente competencia normativa. Posteriormente, con motivo de la modificación de la LOFCA, en virtud de la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, se prevé la posibilidad de dotar a las Regiones de la potestad sobre los tributos cedidos. Finalmente es la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas complementarias, la que otorga competencia normativa a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos.⁶

La cesión de tributos se amplió con la Ley 21/2001, al conceder transferencias en materia de IVA e impuestos especiales, de manera que se amplía la base cuantitativa de recursos disponibles para las Comunidades Autónomas. Y fue en 2009 cuando la corresponsabilidad avanzó un estadio en la competencia normativa necesaria para poder articular la presión fiscal que les permitiera hacerse responsables de la financiación del gasto realizado en su Comunidad Autónoma.⁷

Por esto, la configuración de la estructura fiscal española responde a una descentralización de las competencias asumidas⁸ por las Comunidades Autónomas a lo largo de los últimos veinte años, tanto desde la perspectiva de la captación de ingresos como de la generación del gasto público, expresión de la necesaria corresponsabilidad en la gestión.

El estado autonómico diseñado en la Constitución previó que la competencia legislativa originaria que le corresponde al Estado, se pudiera delegar en las Regiones en aras a que pudieran hacer uso de un instrumento que les permitiera materializar la autonomía financiera prevista en el artículo 156 de la Carta Magna. Pues sólo así los gobiernos autonómicos podrían gozar de una auténtica autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, con arreglo a los principios de solidaridad y bajo la coordinación de la Hacienda Central.

Y como tributo cedido⁹, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones responde a esta estructura financiera en virtud de la cual las Comunidades Autónomas, inicialmente percibían el rendimiento que por el mismo se hubiera generado en su territorio, y tras la entrada en vigor de la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas en 2009, se les confirió la competencia normativa que cada una desarrolló de manera diferente, como respuesta a la asunción de las diversas responsabilidades de gasto que iban aceptando los diferentes gobiernos regionales, de manera paulatina y desigual en cada territorio¹⁰.

II. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ESPAÑA COMO TRIBUTO CEDIDO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

La organización territorial en España está prevista en el artículo 137 de la Constitución y la autonomía política de los territorios requería una autonomía financiera que se ha ido sustanciando a lo largo de los años. Para que las Comunidades Autónomas puedan ejercer sus competencias y gestionar sus intereses es imprescindible que cuenten con ingresos suficientes, tanto tributos propios como tributos cedidos tanto en lo que a recaudación se refiere como en cuanto a la normativa reguladora. Es cierto que estas diferencias territoriales no pueden provocar diferencias territoriales ni ser generadoras de privilegios.

Las Comunidades Autónomas de régimen común cuentan con los siguientes recursos:

- Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, como son el IRPF y el IVA, cedidos en un 50%, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio y los tributos sobre el juego cedidos al 100%
- Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Las transferencias estatales procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial.
- Los rendimientos procedentes de su propio patrimonio e ingresos de derecho privado.
- El producto de las operaciones de crédito.

En el momento actual, la fiscalidad de las sucesiones en España es competencia de las Comunidades Autónomas, pues el tributo está configurado como un impuesto estatal cedido a las regiones, y así se determina legalmente, como un impuesto estatal común en todo el territorio nacional, excepción hecha del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. Es por tanto, un impuesto estatal, cedido a las Comunidades Autónomas, no sólo en su rendimiento sino en parte de la ela-

boración de la normativa que afecte a los ciudadanos que realicen transmisiones gratuitas en su territorio.

En particular, el artículo 3 de la Ley¹¹ establece que quedan sujetos al impuesto, entre otros, los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por una persona física por los siguientes títulos; herencia, legado o cualquier otro título sucesorio¹².

La cesión de los tributos no afecta exclusivamente a las cantidades recaudadas sino que la cesión se amplía a ciertos aspectos de gestión y de desarrollo normativo, como ocurre en el 50% del IRPF y en el propio Impuesto sobre Sucesiones. Además, las Regiones tienen un límite en la creación de sus propios impuestos, ya que no pueden establecer impuestos que recaigan sobre hechos imponible ya gravados por un impuesto estatal o local. Todo ello, dando cumplimiento al respeto a la competencia estatal sobre la deuda y la coordinación y planificación de la política económica.

Según lo previsto en la Exposición de Motivos de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la existencia del impuesto viene justificada por la redistribución de la riqueza, que no la renta, de los contribuyentes. Y su objetivo es evitar que se acumule la riqueza en determinados sujetos pasivos, *“que refuerzan el carácter redistribuidor del tributo, al mismo tiempo que contribuyen a mantener la justicia del gravamen”*. Por una parte, el impuesto grava la generación de una capacidad económica en un sujeto —el beneficiario— distinto de quien inicialmente ostentaba la titularidad del patrimonio, por lo que no cabe duda de la existencia de una capacidad de pago en un sujeto distinto, y en consecuencia la existencia de este gravamen no implica doble imposición económica ni jurídica¹³.

Sin embargo, la base imponible del impuesto está constituida por una ganancia patrimonial que, en ocasiones, puede ser una plusvalía presunta, si es que no se puede enajenar el bien, por el valor otorgado en el cálculo de la base liquidable. Por esto, el aparente carácter redistribuidor del patrimonio entra en colisión con la inexistencia de una distinción básica en el impuesto —que por cierto, sí se reconoce en el Impuesto sobre el Patrimonio— como es la consideración de una riqueza productiva e improductiva en la determinación de la cuota a satisfacer. A través de la aplicación de un límite conjunto entre la cuota del impuesto y la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que no obligue a enajenar parte del patrimonio para hacer frente al pago de la deuda.¹⁴ Pues, además, en ocasiones las transmisiones *mortis causa* a pesar de generar un aumento de la capacidad económica real del perceptor¹⁵, no le permite disponer de liquidez suficiente, ni siquiera para hacer frente al pago del tributo, poniendo de manifiesto una situación claramente confiscatoria, contraria al artículo 31.1 de la Constitución Española.¹⁶

Y es que, por analogía, de la misma forma que en los impuestos que gravan la renta no se tienen en cuenta las revalorizaciones o las depreciaciones de los elementos patrimoniales —excepción hecha en el Impuesto sobre Sociedades si hay una Ley específica que lo permite— el Impuesto sobre Sucesiones debería gravar exclusivamente el incremento patrimonial que generara un aumento de la capacidad económica real y no presunta. Sin embargo, en ocasiones, la manera en la que se cuantifica la base imponible obliga a tributar por potenciales incrementos de capacidades de pago, y no ganancias patrimoniales reales. Y esto es así,

especialmente en las transmisiones de bienes que sufren grandes oscilaciones de su valor en el mercado, como más adelante se analiza.

Por ello, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones técnicamente no genera doble imposición ni económica ni jurídica¹⁷, pero puede provocar un exceso de gravamen, como consecuencia de la inclusión en la base imponible de plusvalías presuntas. Y, en ciertos casos, puede colisionar con el principio de no confiscatoriedad, consagrado en la Constitución, al obligar a que el sujeto enajene parte del patrimonio adquirido de forma gratuita, para hacer frente al pago del tributo.

1. COMPETENCIAS NORMATIVAS DEL IMPUESTO POR PARTE DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

La disparidad de normas, así como la variación en los niveles de recaudación de cada Comunidad Autónoma han revivido la necesidad de una recentralización del impuesto bajo el argumento de un supuesto *dumping* fiscal, si bien la situación refleja que cada territorio (en uso de la competencia legislativa conferida) ha aprobado los beneficios fiscales que estimaba oportunos. Y si el argumento justificativo para la devolución de competencias al Estado se fundamenta en las diferencias territoriales, en lo que a niveles de renta se refiere, será necesario realizar un estudio solvente sobre el impacto de la crisis económica y sanitaria en cada Región, en el ánimo de conocer qué territorios tienen más probabilidad de incurrir en déficit, si no elevan su presión fiscal. Pues no todos las Regiones evolucionarán de la misma forma y tendrán las similares necesidades financieras.

El impuesto se exige en la totalidad del territorio español, atribuyéndose a las Comunidades Autónomas su rendimiento,¹⁸ sin perjuicio de la aplicación de los regímenes tributarios forales vigentes en el País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. Para el resto del territorio común los artículos 32¹⁹ y 48²⁰ de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establecen que las Comunidades Autónomas tienen capacidad para regular los siguientes elementos esenciales del tributo:

- Reducciones de la base imponible en las transmisiones mortis causa.
- La tarifa del impuesto.
- La fijación de la cuantía del patrimonio preexistente y los coeficientes multiplicadores aplicables en el cálculo de la cuota tributaria.
- Las deducciones y bonificaciones de la cuota.
- La regularización de la gestión y la liquidación del impuesto.

Para aquellos territorios que no hayan hecho uso de sus competencias, se aplicará la legislación estatal desarrollada al efecto. Y todas aquellas Regiones que hagan uso de la competencia normativa que les confiere la LOFCA, podrán modular la carga fiscal de los beneficiarios de transmisiones lucrativas *mortis causa* según consideren. De manera que, una recuperación de las competencias normativas en materia de; reducciones, tarifa, multiplicadores, beneficios fiscales y/o gestión del impuesto, requiere que previamente la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas así lo contemple, pues supone la eliminación de

las competencias conferidas por una Ley Orgánica que pretendió mejorar el grado de autogestión de los gobiernos regionales²¹.

A finales de 2023 se publicaron numerosas normas autonómicas y en diversos territorios forales que introdujeron novedades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Muchas de las modificaciones se introdujeron con el objeto de garantizar que los sujetos pasivos del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas —prorrogado de manera indefinida para los ejercicios iniciados desde 2024— tributen de forma efectiva en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Al margen de las modificaciones establecidas en los territorios forales, las medidas concretas aplicadas en cada territorio;

Galicia²² incrementa las reducciones previstas en la norma estatal para las transmisiones entre personas que pertenezcan a los grupos I y II y las adquisiciones realizadas por personas discapacitadas. Prevé una reducción por la adquisición de bienes afectos a actividades económicas y adquisición de explotaciones agrarias. Y establece unos tipos de gravamen muy inferiores a los aplicables en el resto del territorio español.

Asturias²³ reconoce una reducción por adquisición de la vivienda habitual, que se gradúa en función del valor del inmueble, a cuya transmisión se le aplica una bonificación de la cuota del 95%. Así como una reducción por la adquisición mortis causa de empresas individuales o participaciones en entidades. Se prevé una bonificación aplicable en las transmisiones de los grupos I y II, gradual, en función del patrimonio preexistente del beneficiario.

Cantabria contempla mejoras en las reducciones aplicables adquisiciones realizadas por personas con discapacidad y en las transmisiones de la vivienda habitual.

El País Vasco es una Comunidad Autónoma en la que cada una de las provincias tiene una normativa del impuesto diferente y reconoce reducciones para la transmisión de la vivienda habitual del causante, previa convivencia, reducciones por parentesco, diferentes a las existentes en la normativa estatal, así como exenciones para ciertas transmisiones.

Navarra prevé la exención de las adquisiciones mortis causa de fincas rústicas o explotaciones agrarias, para las adquisiciones de obligaciones y bonos de caja emitidos por los bancos industriales, con ciertos requisitos y la transmisión de la empresa individual a favor del cónyuge y parientes hasta tercer grado, con ciertos requisitos.

Cataluña mejora la reducción prevista para los beneficiarios de los dos primeros grupos, así como las aplicables a las personas con discapacidad y mayores de 75 años, con unos límites cuantitativos absolutos. Establece una bonificación de la cuota del 99% para los herederos de los grupos I y II y aplica una horquilla de bonificaciones entre el 57-99% para los herederos que pertenezcan a otros grupos de parentesco.

Madrid²⁴, además de mejorar las reducciones aplicables a los parientes de los grupos I y II y discapacitados, reconoce una reducción específica aplicable a las adquisiciones de vivienda habitual y empresa individual, y es aplicable una reducción a las indemnizaciones recibidas de las Administraciones Públicas a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico. Prevé una bonificación de la

cuota del 99% para los herederos que pertenezcan a los grupos I y II y de entre el 10-15% para los pertenecientes al grupo III²⁵.

Valencia²⁶ prevé una bonificación de la cuota del 75% para parientes del grupo I y discapacitados y del 50% para los del grupo II.

Por su parte la Rioja²⁷ bonifica en un 99% la cuota si la base no excede de 500.000 euros y si la base excede de esta cantidad, la bonificación es del 98%.

Aragón²⁸ bonifica el 100% de las cuotas correspondientes a bases imponibles que no excedan de tres millones de euros.

Toda esta diversidad normativa se pone de manifiesto en los niveles de recaudación que se exponen a continuación. Como se ve en la tabla siguiente, el total de ingresos obtenidos por las regiones de régimen común en concepto de todos los tributos cedidos supera —no sólo el Impuesto sobre Sucesiones— los 13 millones de euros. Habiéndose experimentado un crecimiento entre 2018 y 2019 de más de 129.000 millones de euros²⁹.

III. SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS REDUCCIONES DE LA CUOTA EN FUNCIÓN DEL PARENTESCO: ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 784/2023, DE 13 DE JUNIO

Recientemente se ha suscitado la controversia sobre la inconstitucionalidad del Impuesto de Sucesiones amparándose en dos cuestiones:

- En primer lugar, por la introducción de las reducciones en la base imponible en función del bien incluido (empresa y negocio profesional, participaciones en entidades y vivienda familiar), que aunque con una justificación en motivos de política económica y social, produce distorsiones en la tributación que afectan al principio de justicia tributaria.
- Y en segundo término por la ya referida antes disparidad en la tributación efectiva dependiendo de la normativa autonómica que resulte aplicable.

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está contenida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y en el Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. No obstante, la Comunidad Andaluza ha establecido beneficios fiscales que se recogen en el 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.

Existe una equiparación de las uniones de hecho con cónyuge y de acogimiento familiar con adopción a los efectos de aplicación de todas las reducciones.

a) Mejora de la reducción por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual.

Para cónyuges, ascendientes o descendientes o colaterales mayores de 65 años que conviviesen los dos años anteriores, el porcentaje va del 95% para un valor del inmueble de más de 242.000,00€ por sujeto hasta el 100% para un valor del inmueble de 123.000,00€ por sujeto.

Será necesaria que la adquisición se mantenga al menos 3 años.

b) Mejora en la reducción por parentesco.

Reducción autonómica para cónyuge y parientes directos, incluidos en los grupos de parentesco I y II, cuando el valor de los bienes y derechos adquiridos no exceda de

250.000 € y que su patrimonio preexistente está comprendido en el primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

La reducción en base imponible será una cantidad variable que determine una base liquidable de importe cero. En los casos de aplicación del tipo medio, el límite de 250.000 € estará referido al valor íntegro de los bienes.

Reducción autonómica para cónyuge y parientes directos incluidos en los grupos de parentesco I y II, cuando el valor de los bienes y derechos adquiridos esté comprendido entre 250.000 € y 350.000€ y que su patrimonio preexistente está comprendido en el primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

La reducción en base imponible será una cantidad variable que sumada a las restantes reducciones aplicables no podrá exceder de 200.000 €. En los casos de aplicación del tipo medio, el límite de 350.000 € estará referido al valor íntegro de los bienes.

c) Mejora de la reducción por minusvalía.

La reducción consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero. Se deberán de dar los siguientes requisitos:

- a. Personas con discapacidad reconocida igual o superior al 33%.
- b. Cuando el valor íntegro de los bienes objeto de adquisición no sea superior a 250.000 euros.
- c. Los sujetos pasivos pertenecientes a los grupos III y IV de parentesco deben estar comprendidos en el primer tramo de patrimonio preexistente (de 0 a 402.678,11 euros).

d) Mejora autonómica en la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.

Se establece una reducción del 99% de la base imponible del valor de la empresa, negocio profesional o participación en entidades que podrán aplicarse el cónyuge, descendientes o adoptados del causante, siempre que la adquisición se mantenga, durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

e) Reducción autonómica en la adquisición de explotaciones agrarias

Reducción del 99% de la explotación agraria cuando el causante haya ejercido la explotación de forma habitual, personal o directa. Si está jubilado, la actividad debe ser ejercida por su cónyuge o descendiente.

Esto también es aplicable para personas sin relación de parentesco con el causante, siempre que sea agricultor profesional y cumpla los requisitos del artículo 22 quater 2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos La adquisición debe mantenerse cinco años.

— Error de salto en la determinación de la cuota del impuesto

El Tribunal Supremo, por su parte, se pronuncia sobre la aplicación de la reducción de la base imponible en las adquisiciones *mortis causa* realizadas en la Comunidad Autónoma de Andalucía, si la base imponible supera la cuantía esta-

blecida en el artículo 19 del Texto Refundido. El Tribunal señala que no procede la aplicación de la reducción de la cuota, prevista en el artículo 56.3 de la Ley General Tributaria por no existir el presupuesto de hecho necesario para que este mecanismo se aplique. No procede la reducción de la cuota de oficio, ya que de la aplicación de los tipos de gravamen no resulta un incremento de cuota superior al incremento de base.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª del Tribunal Supremo dicta la Sentencia 784/2023, de 13 de junio de 2023, en respuesta al recurso de Casación núm. 2553/2021 y estima el recurso interpuesto por la Junta de Andalucía, contra la resolución dictada el 27 de septiembre de 2018 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía.

Considera que no procede la aplicación del error de salto previsto en el artículo 56.3 de la Ley General Tributaria, con independencia de que se considere la variación de la base imponible o se aplique sobre la base liquidable.

El supuesto de hecho lo plantea un sujeto pasivo cuya base imponible, teniendo en cuenta el valor íntegro de los bienes, supera 175.000 euros, siendo la liquidable derivada de la liquidación practicada igual a 94.471,43 euros. Su cuota íntegra resultante de la aplicación de la tarifa es de 11.950,64 euros. A juicio del Tribunal, se produce un incremento de la base liquidable en 94.471,43 euros que motiva un incremento de la cuota íntegra en 11.950,64 euros, por lo que, contrariamente a lo dicho en la resolución recurrida, no se produce un incremento en la cuota tributaria superior al que opera en la base liquidable real. La Sala niega que se haya producido un *error de salto* de los regulados en el art. 56 LGT.

La Ley establece que la cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso.

No obstante, en este caso se discute la aplicación —o no— de una determinada reducción autonómica, atendiendo a su norma reguladora. Lo que se plantea, en el fondo, es si hay o no derecho a una reducción de la base imponible.

A tenor de lo previsto en el artículo 19 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado mediante Decreto Legislativo 1/2009, que regula la mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones *mortis causa* cuando el sujeto pasivo son el cónyuge y los parientes directos, disponiendo dicha norma —en la redacción aplicable a la fecha del devengo (12 de enero de 2014)— establece que:

“Sin perjuicio de las reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra que pudiera ser de aplicación en virtud de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en ejercicio de su competencia normativa, se aplicará una reducción propia para adquisiciones “*mortis causa*”, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, siempre que concurran en el sujeto pasivo los siguientes requisitos:

- a) Que esté comprendido en los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 17.1 de la presente Ley.

- b) Que su base imponible no sea superior a 175.000 euros.
- c) Que su patrimonio preexistente esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la citada Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero.

En los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, el límite de 175.000 euros contemplado en el párrafo b) estará referido al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición”.

El cálculo de la base imponible se realiza de acuerdo a “el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles” artículo 9.1.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Y en este caso supera el límite necesario para la reducción en 6.104,38 euros.

La Junta de Andalucía sostiene que si no se cumple uno solo de los tres requisitos cumulativos del artículo 19 del Decreto Legislativo 1/2009 se pierde completamente la reducción y ha de tributarse por la cantidad que resulte. Ello supone que la base imponible —magnitud a la que se refiere el artículo 19 del Real Decreto— no es sólo 6.104,38 euros, sino la cantidad total de 181.104,38 euros, incluyendo los 175.000 euros que deben ser objeto de gravamen.

Los recurrentes —respaldados por el TEAR de Andalucía—, consideran que hay una especie de tramo o mínimo exento de 175.000 euros, por lo que la tributación del impuesto habría de partir únicamente del resto de la base, por lo que sería preciso excluir esos primeros 175.000 euros.

La Administración fiscal andaluza, estima que no concurren los requisitos relativos a la base imponible, ya que ésta supera los 175.000 euros. Por no cumplirse los tres requisitos que exige el artículo citado, cuya falta de acreditación —de uno solo— supone la imposibilidad de aplicar la reducción prevista, conceptuada acertadamente como un beneficio fiscal.

El beneficio fiscal tiene carácter excepcional pues supone una limitación del principio de generalidad tributaria. Esta opción legislativa por la que se prima con una reducción a los sujetos pasivos que reúnan los requisitos fijados legalmente es una opción legítima, de tal forma que la conclusión a la que llegan los recurrentes resulta contraria a derecho y supone una aplicación extensiva de un beneficio fiscal, lo que resulta contrario al artículo 14 de la LGT.

Los contribuyentes no cumplieron todos y cada uno de los requisitos exigidos para que fuera de aplicación el beneficio fiscal, esto es, la reducción del artículo 19 del Decreto Legislativo andaluz, lo que pretenden es convertir una reducción fiscal condicionada por ley a la reunión conjunta de los tres requisitos, en una especie de exención incondicionada de los primeros 175.000 euros, que no encuentra sustento legal alguno en ese precepto. No hay mínimo exento, sino requisito de que la base imponible no supere esos 175.000 euros

La Administración autonómica expone que si el hijo tiene derecho a la reducción, con una base imponible equivalente o valor íntegro de los bienes no superior a 175.000 euros, la base liquidable es igual a 0 euros, y la cuota íntegra resultante

de 0 euros. Con tales sumas, no sería factible la entrada en juego de la norma sobre error de salto.

Y si el sujeto pasivo no tiene derecho a la reducción, como es el caso, ya que la base imponible, teniendo en cuenta el valor íntegro de los bienes, supera los 175.000 euros, la determinación de la base liquidable, de acuerdo al artículo 20 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones es de 165.147,51 euros y una cuota íntegra resultante de 24.234,69 euros, lo que evidencia también la inaplicabilidad de la norma fiscal sobre error de salto, por faltar el presupuesto de hecho definido para su aplicación.

En definitiva, un incremento de la base liquidable de 165.147,51 euros motiva un incremento de la cuota íntegra de 24.234,69 euros, desvirtuándose así la conclusión, expuesta de contrario, relativa a que se produce un incremento en la cuota tributaria superior a la que opera en la base liquidable y, por ende, un error de salto.

De acuerdo a lo previsto en el artículo 22 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones:

“Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso”.

Supuesto tampoco aplicable en este caso

IV. CONCLUSIONES

- I. El proceso de descentralización de competencias en las Comunidades Autónomas, inicialmente respondía a la necesidad de establecer una correspondencia entre regiones que garantizara la igualdad de oportunidades en todo el territorio español.
- II. El Impuesto sobre Sucesiones presenta un panorama muy heterogéneo en lo que a beneficios fiscales se refiere, ya que algunas regiones decidieron bonificar ciertas transmisiones entre parientes pertenecientes a los Grupos I y II, sin que necesariamente se produjera una caída de la recaudación, mas al contrario, en algunas comunidades autónomas afloraron parte de las donaciones por las que no se tributaba y, consiguiendo una ampliación de las bases imponibles la recaudación total aumentó, sin que necesidad de incrementar la carga fiscal.
- III. El exceso de gravamen generado por el incremento de cuota íntegra, más que proporcional al aumento de base imponible, como consecuencia de la aplicación progresiva de la tarifa, conocido como error de salto, se corrige, de manera que se evite que se produzca una mayor tributación derivada de la progresividad del impuesto.
- IV. En el proceso de descentralización del Impuesto sobre Sucesiones, la Comunidad Autónoma de Andalucía, como el resto de Regiones cuenta con

las competencias legislativas otorgadas, como son la aplicación de ciertos beneficios fiscales, hasta la bonificación de un 99% de la cuota tributaria para ciertas transmisiones lucrativas. Sin embargo, la aplicación del conocido como error de salto se regula de acuerdo a lo previsto en la norma estatal, por lo que, si se dan la circunstancias oportunas para corregir el exceso de gravamen, se aplicará en igualdad de condiciones que en otros territorios, de acuerdo a lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que ésta no es una competencia normativa cedida.

- V. Por otro lado, el legislador es consciente, del rechazo social que genera la tributación por las cantidades percibidas de un familiar de primer y segundo grados. Y, además, el artículo 39 de la Constitución prevé la protección social y económica de la familia, por lo que el establecimiento de ciertos beneficios fiscales para las transmisiones entre parientes responde a esta protección. Es por esto imprescindible que en la reforma de la fiscalidad de las sucesiones se tenga en cuenta, por un lado, que en ningún caso el tributo debe ser confiscatorio, como prevé el artículo 31 de la Constitución. Y, por otra parte, que la protección fiscal de la familia debe establecer un pago gradual de la cuota del impuesto según el grado de parentesco entre el beneficiario y el causante, en aras al cumplimiento del principio de equidad fiscal, por el que se debe otorgar un trato diferente a aquellos que presenten capacidades económicas distintas. Determinándose la base liquidable a través de un mayor número de escalones según el grado de parentesco y estableciendo un cuadro de cálculo de la cuota líquida ajustada a las capacidades económicas reales y el grado de parentesco, sin que puedan darse circunstancias en las que una transmisión mortis causa procedente de un pariente de cuarto grado pueda dar lugar al pago del doble de la cuota íntegra, antes de la aplicación del coeficiente incremental.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- CASTÁN TOBEÑAS, J (2015): *Derecho civil español. Común y foral*. Reus.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL (2014): *Informe*. Febrero 2014
- EY (2020): *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2020*. Disponible en: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2020 (diciembre 2020)
- FUNCAS (2020): <https://www.funcas.es/wp-content/uploads/2020/12/NOTAPRENSA-9.pdf> (diciembre 2020).
- GONZÁLEZ-VAL, R y MARCÉN, M. (2019): “¿Votan los españoles con los pies ante el *dumping* fiscal? El caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Documentos de Trabajo Instituto de Estudios Fiscales* 15/2019. Madrid. IEF.
- MINISTERIO DE HACIENDA (2020): *Recaudación definitiva por tributos cedidos (varios años 2014-2019)*. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/Impuestos/RecaudacionDefinitivaTributosCedidos.aspx> (diciembre 2020)
- OCDE (1998): *Competencia fiscal perjudicial. Una cuestión emergente*. OCDE. París.

- SCHANZ, G. (1896) "Der Einkommenbegriff und Einkommensteuergesetze" Finanz Archiv. Vol. 13.
- SECRETARÍA GENERAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL. SUBDIRECCIÓN GENERAL DE RELACIONES TRIBUTARIAS CON LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS (2020): *Tributación Autonómica. Medidas 2020*. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/DG%20Coordinacion%20Financiera%20CCAA%20EELL.aspx> (enero 2021).
- SIMONS, H.C. (1938) "Personal Income Taxation" University of Chicago Press. Chicago. Traducción al castellano: "El Impuesto sobre la Renta Personal". Hacienda Pública Española, nº 3/1970.

Normativa de referencia

TIRANT ON LINE. www.tirantonline.com VLEX. www.vlex.com www.agenciatributaria.es www.juntadeandalucia.es www.aragon.es www.asturias.es www.caib.es www.gobcan.es www.cantabria.es www.castillalamancha.es www.jcyl.es web.gencat.cat/es www.juntaex.es www.xunta.gal www.madrid.org www.carm.es www.larioja.org/comunidad/es www.hisenda.gva.es

ANEXO

LAS REDUCCIONES EN ADQUISICIONES «MORTIS CAUSA» ESTABLECIDAS POR LA NORMATIVA ESTATAL

a) Reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante

El art. 20.2 c) de la LISD, establece una reducción del 95% del valor de la vivienda habitual, con el límite de 122.606,47 euros.

Los requisitos para la aplicación de dicha reducción son los siguientes:

- Que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.
- Que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

b) Reducción por parentesco

El art. 20.2 a) de la LISD establece cuatro grupos diferenciados:

Grupo I. Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años: 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II. Adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más 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 euros.

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

c) Reducción por discapacidad

Establece el art. 20.2 a) de la LISD:

- En las adquisiciones “mortis causa” por personas con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %: se aplicará una reducción de 47.858,59 euros.
- En las adquisiciones “mortis causa” por personas con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 %: se aplicará una reducción de 150.253,03 euros.

d) Reducción por adquisición de empresa individual o negocio profesional

El art. 20.2c) de la LISD, establece una reducción del 95% de la base imponible del valor de la empresa, negocio profesional o participación en entidades que podrán aplicarse el cónyuge, descendientes o adoptados del causante, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente.

e) Reducciones por adquisición de explotaciones agrarias prioritarias de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

El art. 9 de la Ley 19/1995 establece una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave la transmisión del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de sus elementos integrantes.

La reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite.

El art. 11 de la Ley 19/1995 establece una reducción del 75% en la base imponible de los impuestos que graven la adquisición cuando se adquiera el pleno dominio o el usufructo de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, si el adquirente no pierde o alcanza como consecuencia de la adquisición la condición de titular de una explotación prioritaria.

El art. 10 de la Ley 19/1995 establece una reducción del 50% de la base imponible del impuesto que grave la adquisición que se realice para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria, siempre que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor.

Para que se proceda a dichas reducciones, se hará constar en la escritura pública de adquisición, y en el Registro de la Propiedad, si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el mismo, que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes.

Disposición Adicional Cuarta de la Ley 19/1995

Establece una serie de reducciones en la base imponible de cuantía variable para las transmisiones de superficies rústicas o de dedicación forestal, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad.

NOTAS

¹ Este artículo es el resultado del proyecto de investigación: “Transición digital de la Justicia” Proyecto Estratégico Orientado a la Transición Ecológica y a la Transición Digital del Plan Estatal de Investigación Científica, Técnica y de Innovación 2021-2023. En el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, Convocatoria 2021 de «Proyectos orientados a la transición ecológica y a la transición digital». Ref. red 2021-130078b-100.

² Entre 1981 y 1984 se traspasaron 484 funciones y servicios a las CC.AA. Entre 1984 y 1992 se inició la segunda fase de transferencias de competencias.

³ La Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, aprobó la transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución.

⁴ Aún tratándose de leyes orgánicas, los Estatutos de Autonomía parece que no pueden realizar estas transferencias. Así lo declara la Sentencia del Tribunal Constitucional 156/2004, de 21 de septiembre.

⁵ En este sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional 17/1990, de 7 de febrero, establece que no es de orden cuantitativo sino cualitativo, consistente en que las materias cuya titularidad se transfieran o deleguen por su propia naturaleza sean susceptibles de la transferencia o delegación.

⁶ Algunas Comunidades Autónomas como Andalucía, Castilla-la Mancha y Extremadura no aceptaron el sistema de transferencia, por lo que quedaron sujetas al modelo anterior, por lo que hasta 2002 no comenzaron a aplicar la competencia normativa sobre los tributos cedidos, ni tampoco participaron de la cesión parcial del IRPF.

⁷ La cesión de las competencias normativas se ha realizado de manera paulatina y el creciente gasto público asumido por las Comunidades Autónomas ha llevado al establecimiento de tributos parafiscales. Recuérdese el conocido como “céntimo sanitario”, que no era más que un recargo sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos, con carácter finalista, concebido para la cofinanciación de los gastos sanitarios.

⁸ Ya en 1985 se habían presentado ante el Tribunal Constitucional 131 conflictos de competencias.

⁹ Como tributo cedido, las Comunidades Autónomas desde 1997 tuvieron competencia normativa para poder:

Determinar la cuantía y los coeficientes del patrimonio preexistente

Establecer la tarifa, siempre que se mantuviera la progresividad similar a la estatal, teniendo que mantener idéntico el primer tramo y el tipo marginal mínimo.

Establecer las reducciones de la base imponible en las transmisiones *mortis causa*, manteniendo las estatales.

Gestión, liquidación, recaudación e inspección.

¹⁰ Aunque a todas las Regiones se les han transferido competencias en materia de educación, sanidad o servicios sociales, en la actualidad no todas las Comunidades de régimen común han asumido las competencias de prisiones o justicia.

¹¹ “1. Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio. b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “inter vivos”. c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. 2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades” (Artículo 3 de Ley 29/1987 de 18 de diciembre según redacción dada en la modificación introducida el 28 de noviembre de 2014).

¹² El Impuesto comprende la regulación de tres hechos imponibles: transmisiones lucrativas *mortis causa* e *inter vivos*, así como la percepción de cantidades de seguros de vida

cuando el beneficiario es persona distinta del contratante. Sin embargo, en este artículo sólo se hace referencia a las transmisiones lucrativas por causa de muerte, y, especialmente, aquellas percibidas por personas ligadas por razones de parentesco.

¹³ En el Anexo se recogen las reducciones existentes en la normativa estatal, que se aplican a falta de un desarrollo normativo autonómico específico.

¹⁴ No son pocos los ejemplos de herederos que deben enajenar parte del caudal relicto para hacer frente al pago del impuesto, en un claro ejemplo de su carácter confiscatorio, ya que los tributos deben gravar capacidades económicas reales, y si el heredero debe vender parte del patrimonio heredado para hacer frente al pago del tributo es porque su capacidad económica real no se ha visto incrementada.

¹⁵ Viene a colación recordar las aportaciones hechas por Fisher, pues aunque estaban referidas a la determinación de la renta objeto de gravamen, consideran que el pago de impuestos no puede implicar una merma del patrimonio inicial. Así afirma que el término *Konsumtionsfondtheorie* está delimitado por la exigencia de preservar intacto el capital original. (...) Si la renta es lo que se puede consumir sin menoscabo del capital original, en tal caso es un mero hecho de valor y no una suma de bienes o de valores de bienes de consumo; y si es consumo, debemos, al igual que hace Fisher, llegar hasta el final, no quedarnos a mitad de camino. La *Konsumtionsfondstheorie* parece insistir en que la renta es consumo; pero insiste igualmente en la condición de que el consumo no sea mayor que algo más, alguna otra cosa. Si el aumento patrimonial, el incremento del capital no es renta, entonces la debilitación del capital no constituye una adecuada deducción. Simons (1938).

¹⁶ El artículo 31.1 de la Constitución recoge los principios tributarios básicos de: generalidad, equidad, tributación según la capacidad económica y, finalmente establece que el sistema tributario en ningún caso tendrá carácter confiscatorio. 1. 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.

¹⁷ Doble imposición económica: se produce cuando una renta tributa dos veces en manos de dos personas distintas. Esta doble imposición se produce, por ejemplo, en las rentas que proceden de dividendos y plusvalías derivadas de la participación en fondos propios de entidades.

Doble imposición jurídica: se produce cuando una renta tributa dos veces en manos de una misma persona. Esta doble imposición se produce, por ejemplo, en las rentas que proceden de un establecimiento permanente en el extranjero.

¹⁸ Este tributo que comenzó siendo íntegramente estatal ha pasado a convertirse en un tributo cedido a las Comunidades Autónomas. En 1996 (Ley 14/1996) se cedió la recaudación y se otorgaron las primeras competencias normativas. En 2001, estas competencias se ampliaron, de suerte que las CCAA pueden regular las reducciones que estimen convenientes, siempre que respondan a características económicas o sociales propias, la tarifa, cuantías y coeficientes del patrimonio existente y deducciones y bonificaciones de la cuota. Esta amplísima capacidad normativa ha deparado la existencia de muy importantes diferencias entre unas comunidades y otras, tal y como se expondrá a continuación.

¹⁹ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, artículo 32 Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio. 2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión: a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo. b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma. — A efectos de lo previsto en esta letra,

tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo. 3. Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos. 4. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados. A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual. 5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley.

²⁰ Ley 22/2009, de 18 de diciembre: Artículo 48 Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre: a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones «inter vivos», como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. — Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. — Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado. b) Tarifa del impuesto. c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. d) Deducciones y bonificaciones de la cuota. — Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado. 2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

²¹ Por otro lado, el pago del impuesto exige la cuantificación de la base imponible, constituida por el valor real de los bienes transmitidos, sin perjuicio de la comprobación por parte de la Administración. En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley prevé que se “impona a los interesados la obligación de consignar en sus declaraciones el valor real que atribuye a los bienes y derechos adquiridos, pero reserva a la Administración la facultad de comprobar ese valor por los medios generales a que se refiere el artículo 52 de la Ley General Tributaria. Se sigue con ellos el criterio tradicional de que la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está constituida por el valor real de los bienes y derechos, por lo que se deducen las cargas y deudas que minoran ese valor. Por otra parte, se aprovechan los cambios de titularidad de los bienes para actualizar la base imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio, y, en consecuencia, el valor que se obtenga de la comprobación se declara aplicable en el mismo

para efectos de la liquidación a girar a cargo de los adquirentes". La cuantificación de la base imponible según el "valor real" hace que, en ocasiones este valor no esté en consonancia con el incremento de capacidad económica real, producida como consecuencia de la adquisición gratuita, no porque no se haya producido tal plusvalía sino porque la ganancia patrimonial real sea menor a la cuantificada por la Administración, tras la verificación de la autoliquidación realizada por el contribuyente.

La Comunidad Autónoma es así competente para la actualización de la base imponible declarada por el contribuyente de manera provisional. Sin embargo, en ocasiones, estos valores "reales" no se corresponden con el incremento de capacidad económica "real", pues los bienes no son fácilmente enajenables o lo son por valores muy inferiores a los que la Comunidad Autónoma contempla en sus tablas o según los valores aportados en sus procedimientos de revisión de los tributos. O simplemente, la comprobación de valores se realiza de una manera tan alejada de la realidad que el importe consignado en la base imponible no es el precio que se pactaría entre partes independientes, a pesar de consignar como tal el valor de mercado.

En aplicación de las competencias normativas conferidas, algunas regiones han mejorado las reducciones aplicables en su territorio en transmisiones realizadas entre parientes pertenecientes a los Grupos I y II, si bien el desarrollo competencial es muy dispar. Sin ánimo de hacer un análisis exhaustivo de la normativa regional, se recogen algunas de las particularidades fiscales desarrolladas por las Comunidades Autónomas, con la intención de poner en conexión los beneficios reconocidos, con los niveles de recaudación que más adelante se analizan.

Respecto a cuestiones cualitativas, todas las regiones, excepto La Rioja, equiparan la situación de las parejas de hecho, reconocidas en el registro correspondiente con la situación familiar derivada de un matrimonio civil. El acogimiento familiar preadoptivo se equipara a la adopción permanente en Andalucía, Asturias, Castilla la Mancha y Cantabria.

En cuanto a los beneficios aplicables a los parientes incluidos en los grupos I y II, el impuesto es prácticamente inexistente en Andalucía, Cantabria, Murcia, Extremadura y Madrid. Y existen beneficios aplicables en; Cataluña, Galicia, Asturias, La Rioja, Valencia, Aragón, Castilla la Mancha, Canarias, Baleares y Castilla y León.

Para las personas unidas por un parentesco que les sitúa en el grupo III se les aplican mejoras a las reducciones estatales en Galicia, Cantabria, Aragón y Canarias. Y se les aplican bonificaciones autonómicas sobre la cuota en Canarias y Madrid.

La transmisión de la vivienda habitual se mejora a través de reducciones propias en: Cataluña, Galicia, Andalucía, Asturias, Cantabria, Valencia, Aragón, Canarias, Baleares y Madrid. Establecen bonificaciones de a cuota y reducciones en La Rioja y Aragón.

²² Galicia ha establecido beneficios fiscales que se recogen en el 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.

A los efectos de la aplicación del presente texto refundido, se equiparan al matrimonio las uniones de dos personas mayores de edad, capaces, que convivan con la intención o vocación de permanencia en una relación de afectividad análoga a la conyugal y que la inscriban en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia, expresando su voluntad de equiparar sus efectos a los del matrimonio.

a) Mejora de la reducción por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual.

Se aplica una reducción, en función de valor total de inmueble, de acuerdo con lo siguiente:

- Valor del inmueble hasta 150.000,00: se aplica una reducción del € 99%
- Valor del inmueble de 150.000,01 € a 300.000: se aplica una reducción de € 97%
- Valor del inmueble más de 300.000,00: se aplica una reducción de € 95%
- Cuando la adquisición corresponda al cónyuge, la reducción será de 100%.

El límite de la reducción es de 600.000€.

Requisitos:

Que la adquisición corresponda a descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad.

En el caso de pariente colateral, este deberá ser mayor de 65 años y será necesaria la convivencia con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Los adquirentes deberán mantener la vivienda adquirida durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo fallecimiento de estos o transmisión de la vivienda por pacto sucesorio conforme al Derecho civil de Galicia.

Mejora en la reducción por parentesco.

Grupo I. Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años:

1.000.000€, más 100.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, con un límite de 1.500.000€.

Grupo II. Adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 años o más y menores de 25: 900.000 euros, menos 100.000 euros por cada año mayor de 21 hasta 24; de 25 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes: 400.000 euros.

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

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

Mejora de la reducción por minusvalía.

En las adquisiciones "mortis causa" por personas con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %: se aplicará una reducción de 150.000 euros.

En las adquisiciones "mortis causa" por personas con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 %:

. Sujeto pasivo perteneciente al grupo I y II con patrimonio preexistente que no exceda de 3.000.000 €: reducción del 100%.

. Sujeto pasivo perteneciente al grupo I y II con patrimonio preexistente que si excede de 3.000.000 €: reducción de 300.000 €.

. Sujeto pasivo perteneciente a los grupo III Y IV: reducción de 300.000€

Mejora autonómica en la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.

Se establece una reducción del 99% del valor de una empresa individual o de un negocio profesional, o de participaciones en entidades o de derechos de usufructo sobre los mismos, cuando concurren las siguientes circunstancias:

Que el centro principal de gestión de la empresa o del negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, se encuentre situado en Galicia y se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.

Que a la fecha de devengo del impuesto a la empresa individual, el negocio profesional o a las participaciones les fuese de aplicación la exención regulada en el apartado 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante.

Que la persona adquirente mantenga lo adquirido y cumpla los requisitos de la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto de acuerdo con lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, salvo que dentro de dicho plazo falleciese la persona adquirente o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.

Que la empresa individual o la entidad haya venido ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.

e) Reducción autonómica en la adquisición de explotaciones agrarias.

Se establece una reducción del 99% del valor de una explotación agraria situada en Galicia o de derechos de usufructo sobre ésta, cuando concurren las circunstancias siguientes:

Que en la fecha de devengo, el causante o su cónyuge tengan la condición de agricultor/a profesional.

Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante.

Que la persona adquiriente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, excepto que dentro de dicho plazo fallezca la persona adquiriente o transmita la explotación en virtud de pacto sucesorio conforme a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.

Que la explotación agraria viniese realizando, efectivamente, actividades agrarias durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.

f) Bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adquisiciones mortis causa.

Deducción del 99% del importe de la cuota, en las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos del grupo I, incluidas las cantidades percibidas por las personas beneficiarias de seguros sobre la vida.

²³ La Ley 19/2010, de 16 de julio y en el Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo del Principado de Asturias 2/2014, de 22 de octubre; modificado por la Ley del Principado de Asturias 7/2017, de 30 de junio.

Se establecen las siguientes equiparaciones subjetivas:

Las parejas estables, a los cónyuges.

Las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, a los adoptados.

Las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, a los adoptantes.

Mejora en la reducción de la Vivienda habitual del causante.

El porcentaje va del 95% para un valor del inmueble de más de 240.000,00€ por sujeto hasta el 99% para un valor del inmueble de 90.000,00€ por sujeto.

Este porcentaje será de aplicación cuando la adquisición se mantenga durante los tres años siguientes al fallecimiento del causante.

Mejora de la reducción de la base imponible para contribuyentes de los grupos I y II de parentesco.

La reducción aplicable a los grupos I y II de parentesco prevista en el artículo

20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, será de 300.000 euros.

Reducción para personas con discapacidad:

En las adquisiciones «mortis causa» por contribuyentes con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 65 %, de acuerdo con el baremo al que se refiere el artículo 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, se aplicará una bonificación del 100 % de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten aplicables, siempre que el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402.678,11 euros.

Reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades:

Reducción del 4 % del valor de la empresa, negocio o participación, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

Que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida.

Que el domicilio fiscal de la empresa individual, negocio profesional o entidad a que corresponda la participación radique en el Principado de Asturias y se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.

Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los cinco años siguientes a la fecha de transmisión, salvo que fallezca dentro de este plazo.

Reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por herederos sin grado de parentesco con el causante:

Se aplicará una reducción del 95 % del valor, siempre que concurren los requisitos establecidos en el art. 18 ter del Decreto Legislativo del Principado de Asturias 2/2014.

Bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adquisiciones mortis causa:

En las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos incluidos en el grupo II se aplicará una bonificación del 100% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten aplicables siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

Que la base imponible sea igual o inferior a 150.000 euros.

Que el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402.678,11 euros.

La presente bonificación resultará asimismo de aplicación a los contribuyentes con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 65%, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, siempre y cuando cumpla los requisitos establecidos.

²⁴ La Comunidad Autónoma de Madrid ha establecido beneficios fiscales que se recogen en el 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.

A efectos de la aplicación de lo dispuesto en este capítulo, se asimilarán a cónyuges los miembros de uniones de hecho que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid.

Mejora de la reducción por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual.

En los casos en los que en la base imponible de una herencia que corresponda al cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, se incluya la vivienda habitual del causante, se aplicará una reducción del

95% sobre valor neto de la vivienda, con el límite de 123.000 € para cada sujeto pasivo, siempre que la adquisición se mantenga, durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

Mejora en la reducción por parentesco.

Grupo I. Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años: 16.000 €, más 4.000 € por cada año menos de 21 que el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 48.000 €.

Grupo II. Adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuge, ascendientes y adoptantes: 16.000 €.

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

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

Mejora de la reducción por minusvalía.

Se aplicará, una reducción de 55.000 € a las personas discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con la normativa correspondiente.

La reducción será de 153.000 € para aquellas personas que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

Mejora autonómica en la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.

En los casos en los que en la base imponible de una herencia que corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de empresa

individual, negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, o derechos de usufructo sobre los mismos, se aplicará una reducción del 95% del mencionado valor neto, siempre que la adquisición se mantenga, durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 %.

Reducción autonómica en la adquisición de explotaciones agrarias.

Bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adquisiciones mortis causa:

Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.

²⁵ Forman parte del Grupo III, los colaterales de segundo grado (hermanos) y de tercer grado (sobrinos y tíos), ascendientes y descendientes por afinidad.

²⁶ La Comunidad Valenciana ha establecido beneficios fiscales que se recogen en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

Mejora de la reducción por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual.

La Comunidad Valenciana, establece una reducción del 95% del valor de la vivienda habitual, con el límite de 150.000 euros.

Los requisitos para la aplicación de dicha reducción son los siguientes:

. Que la adquisición se mantenga, durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

. Que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Mejora en la reducción por parentesco.

Grupo I. Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años: 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 156.000 euros.

Grupo II. Adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges o pareja de hecho, ascendientes y adoptantes: 100.000 euros.

Mejora de la reducción por minusvalía.

En las adquisiciones "mortis causa" por personas con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 33 %: se aplicará una reducción de 120.000 euros.

En las adquisiciones "mortis causa" por personas con un grado de discapacidad psíquica igual o superior al 33 %: se aplicará una reducción de 240.000 euros.

En las adquisiciones "mortis causa" por personas con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 %: se aplicará una reducción de 240.000 euros

Mejora autonómica en la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.

En los casos de transmisiones de una empresa individual o de un negocio profesional a favor del cónyuge o pareja de hecho, descendientes, adoptados del causante, ascendientes, adoptantes, o de parientes colaterales hasta el tercer grado, se aplicará a la base imponible una reducción del 95 por 100 del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o al negocio, siempre que se mantenga por el adquirente en actividad durante un periodo de cinco años a partir del fallecimiento del causante, salvo que aquel falleciera, a su vez, dentro de dicho periodo.

Esta reducción será de aplicación siempre que concurren los siguientes requisitos:

Que la actividad se ejerza por el causante de forma habitual, personal y directa.

Que el importe neto de la cifra de negocios de la empresa posibilite la aplicación de los incentivos fiscales para entidades de reducida dimensión

Que dicha actividad constituya la mayor fuente de renta del causante.

Cuando un mismo causante ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la reducción alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose que su mayor fuente de renta a estos efectos viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.

También se aplicará la mencionada reducción respecto del valor neto de los bienes del causante afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del cónyuge o pareja de hecho, por la parte en que resulte adjudicatario de aquellos, con sujeción a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el caso de que el causante se encontrara jubilado de la actividad de la empresa o negocio en el momento de su fallecimiento, los anteriores requisitos se habrán de cumplir por alguno de los parientes adquirentes de la empresa. En tal caso, la reducción se aplicará únicamente al pariente que ejerza la actividad y que cumpla tales requisitos. Si, en el momento de la jubilación, el causante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 95 %, siendo del 90 % si en aquel momento, el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

Reducción autonómica por adquisición de empresa individual agrícola.

En el supuesto de transmisión de una empresa individual agrícola a favor del cónyuge o pareja de hecho, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y parientes colaterales, hasta el tercer grado, del causante, la base imponible del impuesto se reducirá en el 95 % del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa transmitida, siempre que se cumplan, los requisitos establecidos en la normativa autonómica a la cual me remito.

Reducción autonómica en la adquisición de explotaciones agrarias.

La Comunidad Valenciana no ha establecido ninguna mejora en esta reducción por lo que son de aplicación los artículos 9, 10 y 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio de modernización de las explotaciones agrarias, a los cuales me remito.

Bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adquisiciones mortis causa.

La Comunidad Valenciana establece las siguientes bonificaciones en la cuota:

- Grupo I. Bonificación en la cuota del impuesto del 75 %.
- Grupo II. Bonificación en la cuota del impuesto del 50 %.
- Discapacitados físicos, sensoriales o físicos, una bonificación del 75% de la cuota cualquiera que sea su grado de parentesco con el causante.

²⁷ La Rioja ha establecido beneficios fiscales que se recogen en la Ley 3/2017, de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017.

Mejora de la reducción por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual.

Se establece la misma reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante que la establecida en la LISD, si bien en este caso, el periodo mínimo de conservación es de cinco años. Los causahabientes tienen que ser el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Mejora en la reducción por parentesco.

La Rioja no ha establecido ninguna mejora en esta reducción por lo que es de aplicación el art. 20.2 a) de la LISD, al cual me remito.

Mejora de la reducción por minusvalía.

La Rioja no ha establecido ninguna mejora en esta reducción por lo que es de aplicación el art. 20.2 a) de la LISD, a la cual me remito.

Mejora autonómica en la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.

1. Cuando en la base imponible de una adquisición mortis causa esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional situado en La Rioja, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 99% del mencionado valor; siempre que concurren las siguientes circunstancias:

Que la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones en entidades estén exentos del impuesto sobre el patrimonio.

Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado, de la persona fallecida.

Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese a su vez dentro de este plazo.

Que se mantenga el domicilio fiscal y social de la entidad en el territorio de La Rioja durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.

Reducción autonómica en la adquisición de explotaciones agrarias.

Si en la base imponible está incluido el valor de una explotación agraria, también le será aplicable la reducción del 99%, con las siguientes especialidades:

El causante ha de tener la condición de agricultor profesional en la fecha del fallecimiento.

El adquirente ha de conservar en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que durante ese plazo fallezca a su vez el adquirente.

El adquirente ha de tener en la fecha de devengo del impuesto la condición de agricultor profesional y ser titular de una explotación agraria a la que se incorporen los elementos de la explotación que se transmiten.

La adquisición ha de corresponder al cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado, de la persona fallecida.

f) Bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adquisiciones mortis causa.

A los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de la LISD, se aplicará una deducción del:

- 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes, si la base liquidable es inferior o igual a 500.000 euros.
- 98% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes, para las bases liquidables que superen los 500.000 euros.

²⁸ Aragón ha establecido beneficios fiscales que se recogen en el Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre y la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón que modifica el mismo.

Mejora de la reducción por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual.

Reducción del 99%, con el límite de 125.000 euros, sobre el valor neto que, corresponda proporcionalmente al valor de la citada vivienda, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. La reducción estará condicionada a que la adquisición se mantenga durante los cinco años siguientes.

Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes.

El cónyuge, los ascendientes y los hijos del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100% de la base imponible, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida.

El importe de esta reducción, sumado al de las restantes reducciones aplicables por el contribuyente, excluida la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no podrá exceder de 150.000,00 Euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.

El patrimonio preexistente no podrá exceder de 402.678,11 euros.

Cuando el contribuyente, cumpliendo los todos requisitos señalados, tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%, los límites de esta reducción se elevan a 175.000,00€.

Reducción del 100% en la base imponible, con el límite de 3.000.000 de euros, en las adquisiciones “mortis causa” que correspondan a los hijos del causante menores de edad.

Reducción para personas con discapacidad.

Reducción del 100% de la base imponible en las adquisiciones hereditarias que correspondan a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, conforme al baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Reducción por la adquisición de empresa o participación en entidades.

Se practicará una reducción del 99% del valor de dicha adquisición, siempre que los causahabientes sean cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida y que la adquisición se mantenga durante el plazo de los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.

Cuando no existan descendientes o adoptados, será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los requisitos señalados en el artículo 131.3 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la

Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

f) Bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adquisiciones mortis causa:

El cónyuge, los ascendientes y los hijos del fallecido podrán aplicar una bonificación en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.

La bonificación, para hechos imponibles devengados a partir del 1 de enero de 2016, y siempre que el fallecimiento del causante se hubiera producido desde esa fecha, será del 65% siempre y cuando:

La base imponible sea igual o inferior a 100.000 euros.

El patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 100.000 euros.

²⁹ En el anexo se pueden comprobar los distintos niveles de recaudación obtenidos por las Comunidades Autónomas en los últimos siete años, y cómo las disparidades entre regiones se han mantenido en el tiempo.

