

1.4. Sucesiones

La armonización fiscal de las transmisiones *mortis causa* a examen: De la autogestión financiera a la recentralización

The tax harmonization of mortis causa transfers under review: From self-management financial to recentralization

por

MARÍA CRESPO GARRIDO

Profesora titular de Hacienda Pública. Universidad de Alcalá

RESUMEN: El Impuesto sobre Sucesiones es un tributo cedido a las regiones, como expresión de su autonomía fiscal y financiera, conferida por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. A lo largo de los años cada territorio ha ejercido esta competencia de manera muy diversa, de forma que la tributación de las transmisiones lucrativas es muy dispar según el lugar en el que se realicen. Esta situación ha llevado a plantear, por parte de la Administración Central, la necesidad de establecer una tributación mínima en todo el territorio español, permitiendo que las autonomías legislen sólo en parte de la cuota del impuesto, de la misma forma que se hace con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este artículo se afronta el debate doctrinal sobre la necesidad de establecer o no un impuesto uniforme en todo el territorio, limitando las competencias que se confirieron a las regiones como forma de financiación de los gastos previamente cedidos, tratando de conseguir un nivel de autogestión y responsabilidad financiera que hasta entonces no se había planteado.

ABSTRACT: *The Inheritance Tax is a tax assigned to the regions, as an expression of their fiscal and financial autonomy, conferred by the Organic Law of Financing of the Autonomous Communities. Over the years, each territory has exercised this competence in a very diverse way, so that the taxation of lucrative transfers is very uneven depending on the place where they are carried out. This situation has led the Central Administration to raise the need to establish a minimum taxation throughout the Spanish territory, allowing the autonomies to legislate only part of the tax quota, in the same way as is done with the Personal Income Tax. This article addresses the doctrinal debate on the need to establish or not a uniform tax throughout the territory, limiting the powers conferred on the regions as a way of financing previously assigned expenses, trying to achieve a level of self-management and financial responsibility that until then had not been raised.*

PALABRAS CLAVE: Imposición sobre Sucesiones. Financiación de comunidades autónomas. Armonización fiscal.

KEY WORDS: *Inheritance Taxation. Financing of Autonomous Communities. Fiscal harmonization.*

SUMARIO: I. CUESTIONES PRELIMINARES.—II. IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ESPAÑA: 1. DESARROLLO NORMATIVO DEL IMPUESTO POR PARTE DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. 2. NIVELES RECAUDATORIOS DEL IMPUESTO EN CADA COMUNIDAD AUTÓNOMA. 3. DIFERENCIAS NORMATIVAS Y NIVELES DE RECAUDACIÓN: *DUMPING FISCAL* O EJERCICIO DE LA POTESTAD FINANCIERA.—III. SOBRE LA RESIDENCIA HABITUAL DEL BENEFICIARIO: ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 60/2018, DE 4 DE JUNIO.—IV. CONCLUSIONES.—V. BIBLIOGRAFÍA.—VI. ANEXOS.

I. CUESTIONES PRELIMINARES

En el proceso de transferencias a las comunidades autónomas en España se pueden identificar dos fases claramente diferenciadas. En un primer momento se llevó a cabo un traspaso de políticas de gasto¹, tales como; educación, sanidad² 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. Transcurridos unos años de la asunción de las políticas de gasto se hizo necesario poner en valor que la corresponsabilidad fiscal, como condición previa para la contención del déficit y la deuda pública. Este proceso, de acuerdo a lo previsto en el artículo 150.2 de la Constitución el Estado transfirió, mediante Ley Orgánica³, las facultades correspondientes a la materia de titularidad estatal, susceptibles de delegación o transferencia, así como se realizó la correspondiente transferencia de los medios financieros oportunos. En consecuencia, aunque la materia es competencia estatal —que sea transferible por su propia naturaleza—, se traspasa a la comunidad autónoma alguna de las potestades, pues no se transfiere en bloque la materia⁴, ya que el Estado sigue manteniendo su titularidad, y podría revocar la transferencia, asumiéndola nuevamente, pues la transferencia no es irrevocable. El precepto establece que la transferencia debe ir acompañada de los medios financieros y económicos necesarios para que puedan asumirse las referidas competencias. Por todo ello, cuando se transfieren competencias normativas al efecto, el régimen previsto en el artículo 150.1 de la Constitución, se refiere a la facultad de dictar normas.

Sin embargo, la financiación de este proceso de descentralización financiero-fiscal, y su asunción por parte de los territorios, se realizó inicialmente tan solo mediante la cesión del rendimiento obtenido en las regiones, en virtud de la Ley 30/1983, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las CCAA, en el marco en el que se cedía a los territorios el rendimiento de la recaudación obtenida por estos tributos, sin que las comunidades autónomas tuvieran potestad para corregir las normas estatales. 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 cedidos⁵.

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 autónoma⁶.

Por esto, la configuración de la estructura fiscal española responde a una descentralización de las competencias asumidas⁷ 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 solo 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 cedido⁸, 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 territorio⁹.

II. IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ESPAÑA

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 solo en su rendimiento sino en parte de la elaboración de la normativa que afecte a los ciudadanos que realicen transmisiones gratuitas en su territorio.

En particular, el artículo 3 de la Ley¹⁰ 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 sucesorio¹¹.

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 jurídica.

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 deuda¹². Pues, además, en ocasiones las transmisiones *mortis causa* a pesar de generar un aumento de la capacidad económica real del perceptor¹³, 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 española¹⁴.

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 jurídica¹⁵, 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.

Por otro lado, en el momento actual se está poniendo en cuestión la autonomía normativa de los territorios, y el Estado central pretende recuperar en parte la competencia normativa del impuesto, estableciendo una tarifa común en todo el territorio, bajo el argumento de la existencia de una votación por pies en el país, que lleva a que los españoles formalicen sus herencias en aquellas regiones en las que el impuesto es menos gravoso.

Esta crítica a la supuesta existencia de un *dumping* fiscal dentro del territorio español no es algo nuevo, ya que la cesión de las competencias a las comunidades autónomas se puso en cuestión en la propuesta de reforma fiscal planteada por el Comité de Expertos en 2014¹⁶, en la que se proponía una tributación mínima en todo el territorio, con una tarifa impositiva constituida por tres tramos, aplicables según el grado de parentesco con el causante, pero sin relación alguna con el patrimonio preexistente del beneficiario. La progresividad del impuesto se garantizaba con un único mínimo exento fijado por el Gobierno central, eliminando gran parte de las reducciones aplicables a la base imponible.

No obstante, a pesar de estas recomendaciones, el texto aprobado el 28 de noviembre de 2014, solo recoge una tarifa estatal aplicable para aquellos casos en los que la comunidad autónoma no haya desarrollado una escala específica para su territorio, en la que se mantienen los tramos existentes previamente, sin referencia a los planteamientos hechos por la Comisión de Expertos nombrada para el análisis de la reforma del sistema tributario español, garantizándose así la autonomía normativa prevista en el año 2009.

1. DESARROLLO NORMATIVO DEL IMPUESTO POR PARTE DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

El impuesto se exige en la totalidad del territorio español, atribuyéndose a las comunidades autónomas su rendimiento¹⁷, 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 32¹⁸ y 48¹⁹ 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 regionales.

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 «*impone 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*»²⁰. 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 II²¹, 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 la cuota y reducciones en La Rioja y Aragón.

Respecto a las medidas concretas aplicadas en cada territorio;

Galicia 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.

Asturias 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.

Madrid, además de mejorar la 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 III²².

Valencia 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 Rioja 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%.

Aragón 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 solo el impuesto sobre sucesiones— los 13 millones de euros. Habiéndose experimentado un crecimiento entre 2018 y 2019 de más de 129.000 millones de euros²³.

2. NIVELES RECAUDATORIOS DEL IMPUESTO EN CADA COMUNIDAD AUTÓNOMA

En los ingresos recogidos más abajo se incluyen todos los tributos cedidos; impuesto sobre transmisiones patrimoniales, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, tasa sobre el juego, ... Se puede observar cómo los niveles de recaudación más altos se realizan en Madrid, Cataluña, Valencia, Andalucía, ... y sin embargo, las regiones en las que se recaudan importes inferiores son: La Rioja, Extremadura, Cantabria o Asturias.

TABLA 2. Tributos cedidos gestionados por las CCAA de Régimen Común. Recaudación obtenida por las CCAA. Ingresos 2019 con respecto al 2018. (miles de €)

Comunidad autónoma	Recaudación		Variación		Porcentaje sobre el total	
	2019	2018	Absoluta	En porcentaje	2019	2018
Andalucía	2.099.917	2.188.914	-88.997	-4,1	15,4	16,2
Aragón	382.818	429.193	-46.375	-10,8	2,8	3,2
Asturias	228.142	246.145	-18.003	-7,3	1,7	1,8
Baleares	772.365	813.481	-41.116	-5,1	5,7	6,0
Canarias	426.978	451.860	-24.882	-5,5	3,1	3,3
Cantabria	182.614	182.441	173	0,1	1,3	1,4
Castilla y León	588.654	563.887	24.767	4,4	4,3	4,2
Castilla-La Mancha	462.764	449.866	12.898	2,9	3,4	3,3
Cataluña	3.424.572	3.211.857	212.715	6,6	25,1	23,8
Extremadura	164.456	176.658	-12.202	-6,9	1,2	1,3
Galicia	555.615	600.315	-44.700	-7,4	4,1	4,4
Madrid	2.164.755	2.010.782	153.973	7,7	15,9	14,9
Murcia	324.857	321.384	3.473	1,1	2,4	2,4
La Rioja	72.722	75.316	-2.594	-3,4	0,5	0,6
Valencia	1.784.169	1.783.513	656	0,0	13,1	13,2
Total	13.635.398	13.505.612	129.786	1,0	100,0	100,0

Fuente: Ministerio de Hacienda (2020): Recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos cedidos gestionados por CCAA de régimen común y por tributos concertados, convenidos y propios de las Comunidades forales <https://www.hacienda.gob.es/CDI/Impuestos/RecaudacionDefinitiva2019.pdf#page=49&zoom=140,-64,382>

Entre 2018 y 2019 la recaudación total ascendió un 1% en todo el territorio nacional aunque se produjo un descenso en Andalucía (4%), Aragón (11%), Asturias (7%), Baleares (5%), Canarias (5,5%), Extremadura (6,9%), Galicia (7,4%) y La Rioja (3,4%), que se vio compensado con el crecimiento del 6,6% de Cataluña, donde la recaudación alcanzó los 3.424 millones de euros y Madrid (7,7%), donde la recaudación alcanzó los 2.164 millones de euros.

En el capítulo de tributos cedidos, el impuesto sobre sucesiones adquiere un papel preponderante, como recoge la tabla siguiente, pues el montante total de recaudación por este impuesto supera los 2.300 millones de euros —el 17% del total de impuestos cedidos— y presenta una distribución territorial muy desigual. Siendo Cataluña, Madrid y Andalucía los territorios en los que la recaudación es mayor. Y en regiones como Madrid, en la que las transmisiones de parientes

pertenecientes a los grupos I y II están bonificadas en un 99%, la recaudación ha aumentando en más de 80 millones de euros, en los dos últimos años, a pesar de que la tendencia mayoritaria del resto de las comunidades autónomas ha sido descendente respecto a 2018.

Títulos cedidos - Capítulo I - Impuesto sobre sucesiones y donaciones
(miles de €)

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2019	2018	Absoluto	En porcentaje	2019	2018	2019	2018
Andalucía	261.395	299.347	-37.952	-12,7	100,0	100,0	11,1	12,7
Almería	16.376	19.035	-2.659	-14,0	6,3	6,4	0,7	0,8
Cádiz	30.593	30.464	129	0,4	11,7	10,2	1,3	1,3
Córdoba	37.601	36.409	1.192	3,3	14,4	12,2	1,6	1,6
Granada	28.137	39.759	-11.622	-29,2	10,6	13,3	1,2	1,7
Huelva	9.029	10.279	-1.250	-12,2	3,5	3,4	0,4	0,4
Jaén	18.668	26.258	-7.590	-28,9	7,1	8,8	0,8	1,1
Málaga	64.357	61.364	2.953	4,9	24,6	20,5	2,7	2,6
Sevilla	56.634	75.779	-19.145	-25,3	21,7	25,3	2,4	3,2
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Aragón	104.458	140.042	-35.574	-25,4	100,0	100,0	4,4	6,0
Huesca	23.197	22.474	723	3,2	22,2	16,0	1,0	1,0
Teruel	8.798	8.318	480	5,6	8,4	5,9	0,4	0,4
Zaragoza	72.473	109.250	-36.777	-33,7	69,4	78,0	3,1	4,7
Asturias	68.254	78.316	-10.062	-12,8	100,0	100,0	2,9	3,3
Oviedo	68.254	78.316	-10.062	-12,6	100,0	100,0	2,9	3,3
Gijón	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Baleares	110.570	110.907	-337	-0,3	100,0	100,0	4,7	4,7
Baleares	110.570	110.907	-337	-0,3	100,0	100,0	4,7	4,7
Canarias	26.518	43.773	-17.255	-39,4	100,0	100,0	1,1	1,9
Las Palmas	12.542	22.179	-9.637	-43,5	47,3	50,7	0,5	0,9
S. C. de Tenerife	13.976	21.594	-7.618	-35,3	52,7	49,3	0,6	0,9
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Cantabria	33.619	35.206	-1.589	-4,5	100,0	100,0	1,4	1,5
Cantabria	33.619	35.206	-1.589	-4,5	100,0	100,0	1,4	1,5
Castilla y León	188.467	180.747	7.720	4,3	100,0	100,0	8,0	7,7
Ávila	9.325	5.503	3.822	69,5	4,9	3,0	0,4	0,2
Burgos	38.771	35.038	3.733	10,7	20,6	19,4	1,6	1,5

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2019	2018	Absoluto	En porcentaje	2019	2018	2019	2018
León	34.051	32.962	1.089	3,3	18,1	18,2	1,4	1,4
Palencia	13.095	16.468	-3.373	-20,5	6,9	9,1	0,6	0,7
Salamanca	20.674	22.591	-1.917	-8,5	11,0	12,5	0,9	1,0
Segovia	13.026	9.896	3.130	31,6	6,9	5,5	0,6	0,4
Soria	8.819	9.415	-599	-6,4	4,7	5,2	0,4	0,4
Valladolid	37.260	26.309	951	2,6	19,8	20,1	1,6	1,5
Zamora	13.446	12.532	884	7,0	7,1	7,0	0,6	0,5
Castilla-La Mancha	70.552	66.364	4.188	6,3	100,0	100,0	3,0	2,8
Albacete	15.732	13.003	2.729	21,0	22,3	19,6	0,7	0,6
Ciudad Real	16.702	15.393	1.309	8,5	23,7	23,2	0,7	0,7
Cuenca	8.707	8.015	692	8,6	12,3	12,1	0,4	0,3
Guadalajara	12.092	11.271	821	7,3	17,1	17,0	0,5	0,5
Toledo	17.319	18.682	-1.363	-7,3	24,5	28,2	0,7	0,8
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Cataluña	559.825	463.511	96.314	20,8	100,0	100,0	23,7	19,7
Barcelona	559.825	463.511	96.314	20,8	100,0	100,0	23,7	19,7
Gerona	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Lerida	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Tarragona	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Extremadura	28.604	33.975	-5.371	-15,8	100,0	100,0	1,2	1,4
Badajoz	15.654	16.848	-1.194	-7,1	54,7	49,6	0,7	0,7
Cáceres	9.649	14.769	-5.120	-34,7	33,7	43,5	0,4	0,6
Merida	3.301	2.358	943	40,0	11,5	6,9	0,1	0,1
Galicia	131.265	199.373	-68.108	-34,2	100,0	5,6	8,5	8,5
A Coruña	60.390	119.521	-59.131	-49,5	46,0	59,9	2,6	5,1
Lugo	19.561	23.965	-4.504	-18,8	14,8	12,0	0,8	1,0
Orense	18.180	19.950	-1.770	-8,9	13,8	10,0	0,8	0,8
Pontevedra	14.770	15.810	-1.040	-6,6	11,3	7,9	0,5	0,7
Vigo	18.464	20.127	-1.663	-8,3	14,1	10,1	0,8	0,9
Madrid	455.409	274.410	80.999	21,6	100,0	100,0	19,3	15,9
Madrid	455.409	274.410	80.999	21,6	100,0	100,0	19,3	15,9
Murcia	39.664	50.409	-10.745	-21,3	100,0	100,0	1,7	2,1
Murcia	26.424	36.616	-10.192	-27,8	66,6	72,6	1,1	1,6
Cartagena	13.240	13.793	-553	-4,0	33,4	27,4	0,6	0,6

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2019	2018	Absoluto	En porcentaje	2019	2018	2019	2018
La Rioja	16.653	16.297	356	2,2	100,0	100,0	0,7	0,7
La Rioja	16.653	16.297	356	2,2	100,0	100,0	0,7	0,7
Valencia	265.669	256.079	9.590	3,7	100,0	100,0	11,3	10,9
Alicante	82.688	79.861	2.807	3,5	31,1	31,2	3,5	3,4
Castellón	33.724	35.043	-1.319	-3,8	12,7	13,7	1,4	1,5
Valencia	149.257	141.155	8.102	5,7	56,2	55,1	6,3	6,0
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Total	2.360.932	2.248.458	12.174	0,5	—	—	100,0	100,0

Fuente: Ministerio de Hacienda (2020): Recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos cedidos gestionados por CCAA de régimen común y por tributos concertados, convenidos y propios de las Comunidades forales <https://www.hacienda.gob.es/CDI/Impuestos/RecaudacionDefinitiva2019.pdf#page=49&zoom=140,-64,382>

Si se hace un análisis provincial, en Andalucía los niveles recaudatorios más importantes se dan en Málaga (64 millones en 2019), Sevilla (56 millones de euros) y Córdoba (37 millones). Sin embargo, entre 2019 y 2018 la recaudación por este impuesto en Andalucía cayó un 25,4%, habiéndose producido el descenso más significativo en Granada (29,2%), Jaén (28,9%) y Sevilla (25,3%). Solo el descenso de la recaudación en Granada y Sevilla supuso un descenso de recaudación de más de 30 millones de euros²⁴.

Aragón experimentó un descenso de la recaudación del 25,4%, siendo especialmente significativa la caída de recaudación de Zaragoza de un 33,7%. En Castilla y León se observa un aumento de recaudación del 4,3%, situándose en 188 millones de euros. Castilla-La Mancha sigue la misma tendencia alcista (+6,3%) con algo más de 70 millones de recaudación, que creció en todas las provincias, excepto en Toledo (-7,3%). En Cataluña, la recaudación del impuesto creció un 20,8% pero no se ofrecen datos desagregados por provincias para 2019. Desde el año 2015 no se aportan datos desagregados por provincias, y en ese año la recaudación de Barcelona representaba el 83%, la de Gerona el 8,4%, Lérida un 3,9% y Tarragona un 5,19% del total regional. La recaudación de Extremadura se redujo entre 2018 y 2019 un 16%, alcanzando este último año 28 millones de euros. Galicia disminuyó un 34% su recaudación, siendo especialmente significativa la caída que experimentó La Coruña, con algo más de 60 millones de euros, mientras que en 2018 se habían recaudado casi 120 millones de euros. El crecimiento recaudatorio de Madrid fue del 21%, pasando de 374 millones a 455 millones de euros, entre los dos años analizados. En la comunidad autónoma de Murcia el descenso total del 21% se debió especialmente a la caída en la recaudación de Murcia del 27%. Y La Rioja creció un 2%, si bien su recaudación superó los 16 millones de euros. Y, finalmente, la Comunidad Valenciana experimentó un aumento del 3,7% en su recaudación, gracias al crecimiento de Valencia (5,7%) y Alicante (3,5%), que compensaron la caída recaudatoria de Castellón (3,8%), situando el total regional recaudado en concepto de impuesto sobre sucesiones en 265 millones de euros.

3. DIFERENCIAS NORMATIVAS Y NIVELES DE RECAUDACIÓN: *DUMPING* FISCAL O EJERCICIO DE LA POTESTAD FINANCIERA

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 todas las regiones evolucionarán de la misma forma y tendrán las similares necesidades financieras.

Según un reciente informe de FUNCAS (2020), la crisis tendrá un impacto muy desigual en las comunidades autónomas. En un entorno absolutamente incierto, se prevé que las regiones más dependientes del turismo, como son Baleares o Canarias, experimentarán una caída del 9% en el bienio 2019-21. Mientras que territorios en los que la preponderancia del sector primario es relevante tales como: Castilla-La Mancha, Extremadura o Murcia, así como regiones con industrias poco dañadas por la pandemia, como Navarra estarán en niveles del 4% por debajo de la situación prepandemia²⁵. Por otro lado, FUNCAS (2020) prevé que la recuperación en 2021 se realizará de manera desigual, permitiendo a Comunidades como Madrid o Cataluña recuperarse de manera más ágil, aunque ligeramente por debajo de la media nacional, que habrá caído un 6,1% respecto a los niveles anteriores a la crisis.

Se ve, por tanto, que la recuperación económica será asimétrica y, se hará necesario un ejercicio de corresponsabilidad por parte de los gobiernos autonómicos, que deberán acertar en si la medida adecuada es elevar la presión fiscal o reducir los niveles de gasto, de manera coordinada con el necesario equilibrio financiero, sin que por ello sea necesaria una recuperación de las competencias normativas transferidas en 2009.

Como se recordaba antes, en los últimos años desde determinados sectores se habla de *dumping* fiscal de los tributos cedidos a las comunidades autónomas²⁶ tras la aplicación de la competencia normativa que la LOFCA confiere a estos territorios para el establecimiento de bonificaciones de la cuota del impuesto. Sin embargo, un análisis serio de esta votación por pies derivada de la baja fiscalidad de las sucesiones debe analizarse desde una doble perspectiva, ya que la movilidad de las personas físicas no es inmediata y genera unos costes que no pueden asumirse por cualquier contribuyente simplemente por una baja fiscalidad de las sucesiones.

Lo cierto es que la movilidad interregional de los españoles puede deberse a motivos laborales, ya que no todas las regiones ofrecen las mismas oportunidades de acceso al empleo. Y, por otro lado, ha de tenerse en cuenta cuáles son las prestaciones que se ofrecen en cada territorio, pues en ocasiones los ciudadanos localizan su lugar de residencia teniendo en cuenta la calidad y cantidad de los servicios prestados.

En cualquier caso, si la fiscalidad de las sucesiones no fuera neutral en la localización del lugar de residencia, no puede afirmarse que los gobiernos autonómicos practican una competencia fiscal perjudicial²⁷, ya que no se cumplen ninguna de las características para hablar de «paraísos fiscales». La baja fiscalidad

responde a la autonomía fiscal conferida por la ley a las comunidades autónomas que, lejos de enfrentar a los ciudadanos, debería incentivar a una bajada de impuestos en los lugares en los que la presión fiscal sea más alta.

Una vez planteado el debate sobre la armonización territorial, que puede suponer el aumento de la presión fiscal y la recuperación de parte de la competencia normativa conferida a las comunidades autónomas por parte del Estado Central, sería necesario conocer si simplemente se pretende una armonización al alza de la presión fiscal, y el rendimiento del tributo se sigue cediendo a la comunidad autónoma. En cuyo caso habría que incluir en la remodelación a las Comunidades de régimen foral, en cuyo debate debería incluirse la negociación del porcentaje de cupo que corresponde aportar a los territorios forales. Y si la reforma va dirigida a la recuperación de parte de la recaudación, estableciendo un tipo de gravamen uniforme en todo el país, se hará necesario establecer una reforma de la financiación de los servicios prestados por las regiones, de manera que sean sostenidos en parte con recursos que procedan del Estado central.

A continuación se recoge el importe de recaudación realizada en las tres provincias vascas y Navarra, y se observa que la misma ha aumentado en casi un millón de euros, de los cuales aproximadamente el 50% se ha recaudado en el País Vasco y otro tanto en Navarra.

TABLA 8. Tributos concertados, convenidos y propios. Recaudación obtenida por comunidades forales. Ingresos 2019 con respecto al 2018 (miles de €)

Comunidad autónoma	Recaudación		Variación		Porcentaje sobre el total	
	2019	2018	Absoluta	En porcentaje	2019	2018
Navarra	3.940.112	3.483.972	456.140	13,1	20,3	18,9
Navarra	3.940.112	3.483.972	456.140	13,1	20,3	18,9
País Vasco	15.469.593	14.981.544	488.049	3,3	79,7	81,1
Álava	2.450.344	2.404.085	46.259	1,9	12,6	13,0
Guipúzcoa	5.024.128	4.837.365	186.763	3,9	25,9	26,2
Vizcaya	7.995.121	7.740.094	255.027	3,3	41,2	41,9
Total	19.409.705	18.465.516	944.189	5,1	100,0	100,0

Fuente: Ministerio de Hacienda (2020): Recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos cedidos gestionado por CCAA de régimen común y por tributos concertados, convenidos y propios de las comunidades forales <https://www.hacienda.gob.es/CDI/Impuestos/RecaudacionDefinitiva2019.pdf#page=49&zoom=140,-64,382>

Si se comparan estos importes con el total de la recaudación obtenida en los territorios de régimen común, en concepto de impuestos cedidos —no supera los 14.000.000 euros— se pone de manifiesto que la cobertura de las necesidades financieras de toda índole, se verían fácilmente satisfechas con una reformulación, no tanto de los derechos forales, como del importe del conocido como «cupo vasco». Así que, la posible reforma financiera debería abordar de manera global tanto la financiación autonómica de las comunidades de régimen común como la aportación que realizan a la financiación común los territorios forales.

TABLA 1. Tributos cedidos gestionados por las CCAA de Régimen común.
Recaudación obtenida por capítulos y conceptos. Ingresos 2019
con respecto al 2018 (miles de €)

Concepto	Recaudación		Variación		Porcentaje sobre el total	
	2019	2018	Absoluta	En porcentaje	2019	2018
Patrimonio	1.154.946	1.120.968	33.978	3,0	8,5	8,3
Sucesiones y donaciones	2.360.932	2.348.758	12.174	0,5	17,3	17,4
Capítulo I	3.515.878	3.469.726	46.152	1,3	25,8	25,7
Transmisiones Patrimoniales	6.674.753	6.728.659	-53.906	-0,8	49,0	49,8
- Gestión Directa	6.674.548	6.728.248	-53.700	-0,8	49,0	49,8
- Efectos Timbrados	205	411	-206	-50,1	0,0	0,0
Actos jurídicos documentados	2.367.878	2.298.472	69.406	3,0	17,4	17,0
- Gestión Directa	2.349.175	2.278.680	70.495	3,1	17,2	16,9
- Efectos Timbrados	18.703	19.792	-1.089	-5,5	0,1	0,1
Impuestos indirectos extinguidos	0	0	0	—	0,0	0,0
Capítulo II	9.042.631	9.027.131	15.500	0,2	66,3	66,8
Tasas sobre el juego	1.075.724	1.061.324	14.400	1,4	7,9	7,9
Capítulo III	1.075.724	1.061.324	14.400	1,4	7,9	7,9
Ingresos aplicados	13.634.233	13.558.181	76.052	0,6	100,0	100,4
Variación pendiente de aplicar*	1.165	-52.569	53.734	102,2	0,0	-0,4
Total recaudación	13.635.398	13.505.612	129.786	1,0	100,0	100,0

Fuente: Ministerio de Hacienda (2020): Recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos cedidos gestionado por CCAA de régimen común y por tributos concertados, convenidos y propios de las Comunidades forales <https://www.hacienda.gob.es/CDI/Impuestos/RecaudacionDefinitiva2019.pdf#page=49&zoom=140,-64,382>

III. SOBRE LA RESIDENCIA HABITUAL DEL BENEFICIARIO: ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 60/2018, DE 4 DE JUNIO

Una de las cuestiones debatidas en los últimos meses, con motivo de la divergencia normativa autonómica en el impuesto sobre sucesiones se refiere al cambio del lugar de residencia con la intención de poder acogerse a una mejor tributación en el momento de formalizar la transmisión lucrativa *inter vivos*, o con la intención de realizar una estrategia fiscal anticipada de forma previa a la formalización de la transmisión *mortis causa*.

En este sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2018, de 4 de junio resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 5907-2017, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en relación con el artículo 9 a) de la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Castilla-La Mancha, de medidas en materia de tributos cedidos.

Se planteaba si era exigible la residencia del sujeto pasivo en Castilla-La Mancha, en virtud de lo previsto en el artículo 9a) de la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, por posible vulneración de los artículos 14 y 31.1. de la Constitución.

Los antecedentes de hecho planteaban una situación en la que se produce una donación de un inmueble situado en la provincia de Cuenca, transmisión que se documenta en escritura pública, junto con la autoliquidación e ingreso a cuenta de la cuota correspondiente del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Para cuyo cálculo se aplicó la bonificación del 95% previsto en el artículo 8 de la Ley 9/2008.

Sin embargo, la oficina gestora practicó una liquidación en la que, pese a aceptar el valor declarado como base imponible, suprimió la bonificación aplicada por incumplimiento del requisito de tener residencia en la Comunidad de Castilla-La Mancha, exigiendo la cuota resultante más los intereses de demora. La interesada presentó un certificado de empadronamiento en Las Pedroñeras, provincia de Cuenca, sin embargo, en la base de datos de la Administración constaba que desde el 25 de febrero de 2012, su domicilio se encontraba en Madrid.

La interesada presentó reclamación económico-administrativa contra dicha liquidación, que fue desestimada por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 20 de junio de 2016, con el argumento de que, tratándose de un beneficio fiscal, era la donataria quien debía probar que cumplía con el requisito de residencia en la comunidad autónoma durante el mayor número de días del periodo de cinco años anteriores a la donación.

La interesada interpuso a continuación recurso contencioso-administrativo en el que solicitaba la anulación de la liquidación practicada con el argumento de que exigir la residencia en Castilla-La Mancha para aplicar una bonificación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones es discriminatorio y, por ello, contrario al artículo 14 de la Constitución y al Derecho de la Unión Europea, según Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2014, asunto C 127/12, *Comisión contra España*).

El Abogado del Estado apuntaba que, como regla general, en las transmisiones lucrativas *inter vivos* el punto de conexión es la residencia del sujeto pasivo, por lo que la norma castellano-manchega solo será aplicable si este reside en dicha comunidad. Así pues, el requisito controvertido únicamente es relevante en el caso de donación de inmuebles, en las que la regla de competencia es el lugar donde radica el bien y no el lugar de residencia del donatario. Por tanto, aducía que la duda de constitucionalidad ha de circunscribirse a este supuesto. Ambas administraciones añadían que, en todo caso, existe una justificación objetiva y razonable para diferenciar entre el donatario residente y el que no lo es, debido al legítimo interés de la comunidad autónoma en atraer residentes a su territorio.

Sin embargo, el artículo 9 de la Ley 9/2008 de Castilla-La Mancha, dispone en su apartado a) que «en el caso de transmisiones lucrativas *inter vivos*, la aplicación de las bonificaciones establecidas en el artículo 8 queda sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos: a) El sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha». Por lo que la aplicación de la bonificación del 95% queda supeditada a que el beneficiario tenga su residencia habitual en la región.

El auto transcribe a continuación la STC 60/2015, que declaró inconstitucional y nula, por contravenir los artículos 14 y 31.1 CE, una norma similar de la Comunidad Valenciana, en concreto, el artículo 12 *bis* de la Ley de dicha comunidad 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que

establecía una bonificación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones para adquisiciones *mortis causa* aplicable solo a aquellos causahabientes que tuvieran residencia habitual en la Comunidad Valenciana.

La Sala acepta la precisión del Abogado del Estado de que el problema que plantea la exigencia de residir en la comunidad autónoma se contrae a la donación de bienes inmuebles, puesto que en la donación de otros bienes la comunidad solo es competente si el donatario tiene residencia en su territorio, por lo que el requisito del artículo 9 a) de la Ley 9/2008 no añade nada al punto de conexión. Sin embargo, como precisamente el caso de autos se refiere a una donación inmobiliaria, se ha de valorar si, al restringirse la bonificación prevista a aquellas donaciones en favor de residentes, se vulnera el principio de igualdad, por más que el quebrantamiento solo se ponga de manifiesto en las transmisiones de inmuebles.

El órgano judicial acuerda plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto del inciso en que el artículo indica que «el sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha» del artículo 9 a) de la Ley 9/2008 de Castilla-La Mancha por posible vulneración de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución.

La doctrina del Tribunal Constitucional, según Sentencia 60/2015, la residencia puede jugar como un elemento diferenciador entre contribuyentes, pero siempre que no sea, por sí sola, la razón del trato diferente. Si se pretende facilitar las transmisiones entre los miembros de una familia, la relación familiar de residentes y no residentes con el donante es la misma, por lo que es difícilmente justificable que la diferenciación por el lugar de residencia confiera el derecho a la aplicación de un beneficio fiscal o no. Y, por tanto, la diferencia de trato según el lugar de residencia, quiebra el principio de igualdad.

El Fiscal General del Estado solicita que se declare la inconstitucionalidad del inciso «[e]l sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha» del artículo 9 a) de la Ley 9/2008 de Castilla-La Mancha, por vulneración de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución. Por su parte, el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, aprecia que hay una justificación legítima a tal diferencia de trato y alega que solo sería discriminatorio si no obedeciera a un criterio razonable. Añade que los fondos de financiación previstos en la Ley 22/2009 dependen en buena medida de la población de la comunidad por lo que, dejando al lado otras finalidades políticas, desde un punto de vista financiero a la comunidad le interesa la atracción de residentes.

El Abogado del Estado, por su parte indica que se dicte sentencia declarando inconstitucional el apartado a) del artículo 9 de la Ley 9/2008, solo para aquellos casos en que el criterio para aplicar la bonificación no coincida con el punto de conexión, es decir, solo para el supuesto de las donaciones de inmuebles, salvando interpretativamente la constitucionalidad de la norma en el resto de donaciones.

Tras verificar la similitud entre el requisito de residencia de la norma valenciana y castellano-manchega, en la STC 52/2018 hemos razonado que, de la misma forma que al estudiar la primera consideramos homogéneas las situaciones de dos herederos, descendientes ambos del mismo causante, aunque residentes en distintas comunidades autónomas, se debe ahora concluir que lo son dos descendientes (u otros familiares incluidos en el ámbito de la bonificación) que reciban del mismo donante sendos inmuebles de igual valor; cuando solo se diferencian por la comunidad en que residen. La capacidad de pago que grava el impuesto sobre sucesiones y donaciones (el incremento patrimonial obtenido a

título gratuito) es idéntica en ambos casos, por lo que la residencia en Castilla-La Mancha no puede justificar, desde la óptica del artículo 14 y 31.1 CE, que la misma norma disponga una diferente carga fiscal.

El Tribunal Constitucional consideró inconstitucional la obligación de que el sujeto pasivo deba tener residencia habitual en la comunidad autónoma correspondiente, en este caso Castilla-La Mancha, para poder aplicar los beneficios fiscales oportunos previstos en el artículo 9.a) de la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos en Castilla-La Mancha, en el caso de transmisiones de inmuebles, ya que estas transmisiones tributan en el lugar en el que se encuentra situado el inmueble y no prevalece el lugar de residencia del beneficiario.

IV. CONCLUSIONES

El proceso de cesión de los tributos a las comunidades autónomas respondió a la necesidad de otorgar de autonomía financiera a los territorios a los que se les había transferido unos niveles de gasto que con anterioridad asumía el Estado central. Cada territorio asumió sus competencias de ingreso y gasto a un ritmo diferente, como muestra de la necesaria corresponsabilidad fiscal.

En el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, que nos ocupa, y después de haber asumido las competencias normativas, haciendo uso de las mismas, 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.

Sin embargo, cuando el desarrollo competencial evidenció las diferencias de tributación entre unos lugares y otros, este desarrollo normativo es considerado en algunos casos como un caso de competencia fiscal perjudicial, pues se considera que incentiva la deslocalización del lugar de residencia, en aras a que los sujetos pasivos se lucren de un régimen fiscal más favorable.

Estas diferencias de tributación han llevado a plantear por parte del Estado central la recuperación de la competencia normativa, estableciendo una tarifa común en todo el territorio español, bajo el argumento de establecer un régimen de armonización fiscal en todo el territorio nacional, que evite estas diferencias territoriales. Sin embargo, la armonización de los tributos cedidos a las comunidades autónomas en ningún caso debe suponer un aumento de la presión fiscal sobre los ciudadanos que hacen frente a un impuesto que no constituye el grueso básico de la recaudación tributaria, pues su «armonización» no puede considerarse como un elemento básico para la reducción del déficit público autonómico, ni se puede estructurar como un elemento básico para mejorar la corresponsabilidad territorial española.

Esta «votación por pies» no puede calificarse como competencia fiscal perjudicial o, como vulgarmente se denomina, *dumping* fiscal, ya que, por un lado, no es más que muestra del desarrollo competencial otorgado por el Estado central. Y, en segundo lugar, porque no se da ninguna de las condiciones para poder hablar de competencia desleal, ya que aunque existe baja tributación; se otorga el mismo tratamiento a residentes y no residentes y las normas son públicamente conocidas.

Técnicamente el impuesto sobre sucesiones no incurre en doble imposición, ya que los sujetos pasivos que poseen la riqueza son diferentes (beneficiario y causante) y el objeto de gravamen es el incremento de capacidad adquisitiva, que se genera en el beneficiario como consecuencia de la transmisión *inter vivos* o *mortis causa*. Y si se acomete una reforma sería de las sucesiones en España, será necesario abordar la manera en la que se determina la base imponible de ciertas transmisiones, ya que no siempre responden a incrementos de capacidades económicas reales, por mucho que la configuración del impuesto así lo determine.

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.

El impuesto sobre sucesiones y donaciones, como tributo cedido a las comunidades autónomas presenta una naturaleza muy dispar según los beneficios fiscales introducidos en cada territorio. Y esta situación, lejos de ser considerada como *dumping* fiscal, es fiel reflejo de la autonomía financiera y de la responsabilidad fiscal imprescindible para que los territorios puedan responder de la gestión de sus propios presupuestos de ingreso y de gasto.

Si se plantea una remodelación de la financiación autonómica en España, debería realizarse teniendo en cuenta todos los regímenes existentes, tanto por razón del territorio como por motivos históricos, de manera que se construya un modelo estable en el tiempo que permita a las Regiones diseñar su modelo de prestación de servicios según la previsión de ingresos que tengan consignada.

V. ANEXOS

Desarrollo de las competencias normativas por CCAA

Títulos cedidos - Capítulo I - Impuesto sobre sucesiones y donaciones (miles de €)

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total c omunidad		% total comunidades	
	2018	2017	Absoluto	En porcentaje	2018	2017	2018	2017
Andalucía	299.347	364.207	-64.860	-17,8	100,0	100,0	12,7	15,1
Almería	19.035	21.253	-2.218	-10,4	6,4	5,8	0,8	0,9
Cádiz	30.464	44.206	-13.742	-31,1	10,2	12,1	1,3	1,8
Córdoba	36.409	37.523	-1.114	-3,0	12,2	10,3	1,6	1,6
Granada	39.759	47.247	-7.488	-15,8	13,3	13,0	1,7	2,0
Huelva	10.279	17.894	-7.615	-42,6	3,4	4,9	0,4	0,7
Jaén	26.258	28.355	-2.097	-7,4	8,8	7,8	1,1	1,2
Málaga	61.364	89.544	-28.180	-31,5	20,5	24,6	2,6	3,7
Sevilla	75.779	78.185	-2.406	-3,1	25,3	21,5	3,2	3,2
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Aragón	140.042	170.725	-30.683	-18,0	100,0	100,0	6,0	7,1
Huesca	22.474	20.879	1.595	7,6	16,0	12,2	1,0	0,9
Teruel	8.318	9.204	-886	-9,6	5,9	5,4	0,4	0,4
Zaragoza	109.250	140.642	-31.392	-22,3	78,0	82,4	4,7	5,8
Asturias	78.316	99.883	-21.567	-21,6	100,0	100,0	3,3	4,1
Oviedo	78.316	99.883	-21.567	-21,6	100,0	100,0	3,3	4,1
Gijón	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Baleares	119.907	97.255	13.652	14,0	100,0	100,0	4,7	4,0
Baleares	119.907	97.255	13.652	14,0	100,0	100,0	4,7	4,0
Canarias	43.773	36.052	7.721	21,4	100,0	100,0	1,9	1,5
Las Palmas	22.179	20.804	1.375	6,6	50,7	57,7	0,9	0,9
S C. de Tenerife	21.594	15.248	6.346	41,6	49,3	42,3	0,9	0,6
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Cantabria	35.208	38.101	-2.893	-7,6	100,0	100,0	1,5	1,6
Cantabria	35.208	38.101	-2.893	-7,6	100,0	100,0	1,5	1,6
Castilla y León	180.747	194.767	-14.020	-7,2	100,0	100,0	7,7	8,1
Ávila	5.503	8.333	-2.830	-34,0	3,0	4,3	0,2	0,3

La armonización fiscal de las transmisiones mortis causa a examen

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total c omunidad		% total comunidades	
	2018	2017	Absoluto	En porcentaje	2018	2017	2018	2017
Burgos	35.038	34.590	448	1,3	19,4	17,8	1,5	1,4
León	32.962	35.180	-2.218	-6,3	18,2	18,1	1,4	1,5
Palencia	16.468	16.672	-204	-1,2	9,1	8,6	0,7	0,7
Salamanca	22.591	29.932	-7.341	-24,5	125	15,4	1,0	1,2
Segovia	9.986	11.812	-1.916	-16,2	5,5	6,1	0,4	0,5
Soria	9.418	10.304	-886	-8,6	5,2	5,3	0,4	0,4
Valladolid	36.309	33.846	2.463	7,3	20,1	17,4	1,5	1,4
Zamora	12.562	14.098	-1.536	-10,9	7,0	7,2	0,5	0,6
Castilla-La Mancha	66.364	70.705	-4.341	-6,1	100,0	100,0	2,8	2,9
Albacete	13.003	14.410	-1.407	-9,8	19,6	20,4	0,6	0,6
Ciudad Real	15.393	13.860	1.533	11,1	23,2	19,6	23,2	19,6
Cuenca	8.015	6.930	1.085	15,7	12,1	9,8	0,3	0,3
Guadalajara	11.271	13.605	-2.334	-17,2	17,0	19,2	0,5	0,6
Toledo	18.682	21.900	-3.218	-14,7	28,2	31,0	0,8	0,9
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Cataluña	463.511	433.442	30.069	6,9	100,0	100,0	19,7	18,0
Barcelona	463.511	433.442	30.069	6,9	100,0	100,0	19,7	18,0
Gerona	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Lerida	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Tarragona	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Extremadura	33.975	36.461	-2.486	-6,8	100,0	100,0	1,4	1,5
Badajoz	16.848	18.614	-1.766	-9,5	49,6	51,1	0,7	0,8
Cáceres	14.769	13.455	1.314	9,8	43,5	36,9	0,6	0,6
Mérida	2.358	4.392	-2.034	-46,3	6,9	12,0	0,1	0,2
Galicia	199.373	127.870	71.503	55,9	100,0	100,0	8,5	5,3
A Coruña	119.521	57.413	62.108	108,2	59,9	44,9	5,1	2,4
Lugo	23.965	20.528	3.437	16,7	12,0	16,1	1,0	0,9
Orense	19.950	17.643	2.307	13,1	10,0	13,8	0,8	0,7
Pontevedra	15.810	16.484	-674	-4,1	7,9	12,9	0,7	0,7
Vigo	20.127	15.802	4.325	27,4	10,1	12,4	0,9	0,7
Madrid	374.410	410.899	-36.489	-8,9	100,0	100,0	15,9	17,0

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total c omunidad		% total comunidades	
	2018	2017	Absoluto	En porcentaje	2018	2017	2018	2017
Madrid	374.410	410.899	-36.489	-8,9	100,0	100,0	15,9	17,0
Murcia	50.409	61.238	-10.829	-17,7	100,0	100,0	2,1	2,5
Murcia	36.616	47.527	-10.911	-23,0	72,6	77,6	1,6	2,0
Cartagena	13.793	13.711	82	0,6	27,4	22,4	0,6	0,6
La Rioja	16.297	20.998	-4.701	-22,4	100,0	100,0	0,7	0,9
La Rioja	16.297	20.998	-4.701	-22,4	100,0	100,0	0,7	0,9
Valencia	256.079	248.723	7.356	3,0	100,0	100,0	10,9	10,3
Alicante	79.881	54.474	25.407	46,6	31,2	21,9	3,4	2,3
Castellón	35.043	26.895	8.148	30,3	13,7	10,8	1,5	1,1
Valencia	141.155	167.354	-26.199	-15,7	55,1	67,3	6,0	6,9
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Total	2.348.758	2.411.326	-62.568	-2,6	—	—	100,0	100,0

Fuente: 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)

Títulos cedidos - Capítulo I - Impuesto sobre sucesiones y donaciones (miles de €)

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2017	2016	Absoluto	En porcentaje	2017	2016	2017	2016
Andalucía	364.207	379.320	-15.113	-4,0	100,0	100,0	15,1	16,0
Almería	21.253	22.351	-1.096	-4,9	5,8	5,9	0,9	0,9
Cádiz	44.206	38.600	5.506	14,5	12,1	10,2	1,8	1,6
Córdoba	37.523	37.766	-243	-0,6	10,3	10,0	1,6	1,6
Granada	47.247	48.200	-956	-2,0	13,0	12,7	2,0	2,0
Huelva	17.894	14.425	3.459	24,0	4,9	3,8	0,7	0,7
Jaén	28.355	33.914	-5.559	-16,4	7,8	8,9	1,2	1,4
Málaga	89.544	89.289	155	0,2	24,6	23,6	3,7	3,5
Sevilla	78.185	94.672	-16.487	-17,4	21,5	25,0	3,2	4,0

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2017	2016	Absoluto	En porcentaje	2017	2016	2017	2016
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Aragón	170.725	158.882	11.843	7,5	100,0	100,0	7,1	6,7
Huesca	20.879	21.857	-978	-4,5	12,2	13,8	0,9	0,9
Teruel	9.204	10.534	-1.330	-12,6	5,4	6,6	0,4	0,4
Zaragoza	140.642	126.491	14.151	11,2	82,4	79,6	5,8	5,3
Asturias	99.883	114.191	-14.308	-12,5	100,0	100,0	4,1	4,8
Oviedo	99.883	114.191	-14308	-12,5	100,0	100,0	4,1	4,8
Gijón	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Baleares	97.255	76.898	20.357	26,5	100,0	100,0	4,0	3,2
Baleares	97.255	76.898	20.357	26,5	100,0	100,0	4,0	3,2
Canarias	36.052	50.780	-14.728	-29,0	100,0	100,0	1,5	2,1
Las Palmas	20.804	26.201	-5.397	-20,6	57,7	51,6	0,9	1,1
S C. de Tenerife	15.248	24.579	-9.331	-38,0	42,3	48,4	0,6	1,0
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Cantabria	38.101	33.611	4.490	13,4	100,0	100,0	1,6	1,4
Cantabria	38.101	33.611	4.490	13,4	100,0	100,0	1,6	1,4
Castilla y León	194.767	197.506	-2.739	-1,4	100,0	100,0	8,1	8,3
Ávila	8.333	19.384	-11.051	-57,0	4,3	9,8	0,3	0,8
Burgos	34.590	35.002	-412	-1,2	17,8	17,7	1,4	1,5
León	35.180	37.396	-2.216	-8,9	18,1	18,9	1,5	1,5
Palencia	16.672	15.424	1.248	8,1	8,6	7,8	0,7	0,5
Salamanca	29.932	20.809	9.125	43,6	15,4	10,5	1,2	0,9
Segovia	11.812	8.017	3.795	47,3	6,1	4,1	0,5	0,3
Soria	10.304	9.518	786	8,3	5,3	4,8	0,4	0,4
Valladolid	33.846	35.618	-1.772	-5,0	17,4	18,0	1,4	1,5
Zamora	14.098	16.338	-2.240	-13,7	7,2	8,3	0,6	0,7
Castilla-La Mancha	70.705	64.106	6.599	10,3	100,0	100,0	2,9	2,7
Albacete	14.410	13.534	876	6,5	20,4	21,1	0,6	0,6
Ciudad Real	13.860	15.786	-1.926	-12,2	19,6	24,6	0,6	0,7
Cuenca	6.930	7.896	-966	-12,2	9,8	12,3	0,3	0,3
Guadalajara	13.605	9.612	3.993	41,5	19,2	15,0	0,6	0,4
Toledo	21.900	17.278	4.522	26,8	31,0	27,0	0,9	0,7

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2017	2016	Absoluto	En porcentaje	2017	2016	2017	2016
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Cataluña	433.442	445.629	-12.187	-2,7	100,0	100,0	18,0	18,7
Barcelona	433.442	445.629	-12.187	-2,7	100,0	100,0	18,0	18,7
Gerona	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Lérida	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Tarragona	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Extremadura	36.431	42.012	-5.581	-13,3	100,0	100,0	1,5	1,8
Badajoz	18.584	23.161	-4.577	-19,8	51,1	55,1	0,8	1,0
Cáceres	13.455	13.349	106	0,8	36,9	31,8	0,5	0,5
Merida	4.392	5.502	-1.110	-20,2	12,1	13,1	0,2	0,2
Galicia	127.870	136.196	-8.326	-6,1	100,0	100,0	5,3	5,7
A Coruña	57.413	64.390	-6.977	-10,8	44,9	47,3	2,4	2,7
Lugo	20.528	17.513	3.015	17,2	16,1	12,9	0,9	0,7
Orense	17.643	17.192	451	2,6	13,8	12,6	0,7	0,7
Pontevedra	16.484	14.104	2.380	16,9	12,9	10,4	0,7	0,5
Vigo	15.802	22.997	-7.195	-31,3	12,4	16,9	0,7	1,0
Madrid	410.899	419.704	-8.805	-2,1	100,0	100,0	17,0	17,7
Madrid	410.899	419.704	-8.805	-2,1	100,0	100,0	17,0	17,7
Murcia	61.238	65.196	-3.958	-6,1	100,0	100,0	2,5	2,7
Murcia	47.527	48.070	-543	-1,1	77,6	73,7	2,0	2,0
Cartagena	13.711	17.126	-3.415	-19,9	22,4	26,3	0,6	0,7
La Rioja	20.998	14.829	6.169	41,6	100,0	100,0	0,9	0,6
La Rioja	20.998	14.829	6.169	41,6	100,0	100,0	0,9	0,6
Valencia	248.723	178.824	69.899	39,1	100,0	100,0	10,3	7,5
Alicante	54.474	58.119	-3.545	-6,3	21,9	32,5	2,3	2,4
Castellón	26.895	23.078	3.817	16,5	10,8	12,9	1,1	1,0
Valencia	167.354	97.627	69.727	71,4	67,3	54,6	6,9	4,1
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Total	2.411.296	2.377.684	33.612	1,4	—	—	100,0	100,0

Fuente: 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 de 2020).

**Títulos cedidos - Capítulo I - Impuesto sobre sucesiones y donaciones
(miles de €)**

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2015	2014	Absoluto	En porcentaje	2015	2014	2015	2014
Andalucía	399.493	365.286	34.207	9,4	100,0	100,0	16,7	15,5
Almería	23.130	21.757	1.373	6,3	5,8	6,0	1,0	0,9
Cádiz	47.749	45.503	2.246	4,9	12,0	12,5	2,0	1,9
Córdoba	36.399	43.408	-7.009	-16,1	9,1	11,9	1,5	1,8
Granada	53.742	50.093	3.349	7,3	13,5	13,7	2,2	2,1
Huelva	15.649	21.983	-6.334	-28,8	3,9	6,0	0,7	0,9
Jaén	33.971	27.533	6.438	23,4	8,5	7,5	1,4	1,2
Málaga	59.288	80.598	8.690	10,8	22,4	22,1	3,7	3,4
Sevilla	99.565	90.301	9.264	10,3	24,9	24,7	4,2	3,8
Servs. centrales	0	-15.890	15.890	100,0	0,0	-4,4	0,0	-0,7
Aragón	114.926	138.921	-23.995	-17,3	100,0	100,0	4,8	5,9
Huesca	18.479	21.123	-2.644	-12,5	16,1	15,2	0,8	0,9
Teruel	8.520	8.267	253	3,1	7,4	6,0	0,4	0,4
Zaragoza	87.927	109.531	-21.604	-19,7	76,5	78,8	3,7	4,7
Asturias	115.142	106.416	8.726	8,2	100,0	100,0	4,8	4,5
Oviedo	115.142	106.416	8.726	8,2	100,0	100,0	4,8	4,5
Gijón	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Baleares	87.899	82.749	5.150	6,2	100,0	100,0	3,7	3,5
Baleares	87.899	82.749	5.150	6,2	100,0	100,0	3,7	3,5
Canarias	86.139	66.445	19.694	29,6	100,0	100,0	3,6	2,8
Las Palmas	46.461	31.709	14.452	46,5	53,9	47,7	1,9	1,3
S C. de Tenerife	41.306	32.651	8.655	26,5	48,0	49,1	1,7	1,4
Servs. centrales	-1.328	2.085	-3.713	-178,1	-1,9	3,1	-0,1	0,1
Cantabria	36.960	35.442	1.518	4,3	100,0	100,0	1,5	1,5
Cantabria	36.960	35.442	1.518	4,3	100,0	100,0	1,5	1,5
Castilla y León	171.432	165.638	5.794	3,5	100,0	100,0	7,2	7,0
Ávila	8.811	8.739	72	0,8	5,1	5,3	0,4	0,4
Burgos	30.510	29.026	1.484	5,1	17,8	17,5	1,3	1,2
León	35.066	23.717	11.349	47,9	20,5	14,3	1,5	1,0
Palencia	14.845	14.450	395	2,7	8,7	8,7	0,6	0,6

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2015	2014	Absoluto	En porcentaje	2015	2014	2015	2014
Salamanca	20.753	26.002	-5.249	-20,2	12,1	15,7	0,9	1,1
Segovia	8.551	9.920	-1.369	-13,8	5,0	6,0	0,4	0,4
Soria	6.686	8.021	-1.335	-16,6	3,9	4,8	0,3	0,3
Valladolid	31.588	35.069	-3.481	-9,9	18,4	21,2	1,3	1,5
Zamora	14.622	10.694	3.928	36,7	8,5	6,5	0,6	0,5
Castilla-La Mancha	68.568	70.321	-1.753	-2,5	100,0	100,0	2,9	3,0
Albacete	15.889	17.958	-2.069	-11,5	23,2	25,5	0,7	0,8
Ciudad Real	14.298	12.310	1.988	16,1	20,9	17,5	0,6	0,5
Cuenca	7.352	8.168	-816	-10,0	10,7	11,6	0,3	0,3
Guadalajara	12.390	11.675	715	6,1	18,1	16,6	0,5	0,5
Toledo	18.550	20.197	-1.647	-8,2	27,1	28,7	0,8	0,9
Servs. centrales	89	13	76	584,6	0,1	0,0	0,0	0,0
Cataluña	458.268	312.435	145.833	46,7	100,0	100,0	19,1	13,3
Barcelona	378.362	258.559	119.803	46,3	82,6	82,8	15,8	11,0
Gerona	38.614	27.045	11.569	42,8	8,4	8,7	1,6	1,2
Lérida	18.065	9.453	8.612	91,1	3,9	3,0	0,8	0,4
Tarragona	23.227	17.378	5.849	33,7	5,1	5,6	1,0	0,7
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Extremadura	42.270	48.776	-6.506	-13,3	100,0	100,0	1,8	2,1
Badajoz	21.845	27.180	-5.335	-19,6	51,7	55,7	0,9	1,2
Cáceres	13.032	16.688	-3.656	-21,9	30,8	34,2	0,5	0,7
Mérida	7.393	4.908	2.485	50,6	17,5	10,1	0,3	0,2
Galicia	165.125	234.257	-69.132	-29,5	100,0	100,0	6,9	10,0
A Coruña	71.353	146.343	-74.990	-51,2	43,2	62,5	3,2	6,2
Lugo	25.310	21.341	3.969	18,6	15,3	9,1	1,1	0,9
Orense	21.898	19.404	2.494	12,9	13,3	8,3	0,9	0,8
Pontevedra	22.888	18.191	4.697	25,8	13,9	7,8	1,0	0,8
Vigo	23.676	28.978	-5.302	-18,3	14,3	12,4	1,0	1,2
Madrid	359.264	431.109	-71.845	-16,7	100,0	100,0	15,0	18,3
Madrid	359.264	431.109	-71.845	-16,7	100,0	100,0	15,0	18,3
Murcia	80.017	96.129	-16.112	-16,8	100,0	100,0	3,3	4,1
Murcia	57.014	73.919	-16.905	-22,9	71,3	76,9	2,4	3,1

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2015	2014	Absoluto	En porcentaje	2015	2014	2015	2014
Cartagena	23.003	22.210	793	3,6	28,7	23,1	1,0	0,9
La Rioja	16.781	16.556	225	1,4	100,0	100,0	0,7	0,7
La Rioja	16.781	16.556	225	1,4	100,0	100,0	0,7	0,7
Valencia	193.954	181.005	12.949	7,2	100,0	100,0	8,1	7,7
Alicante	52.743	56.612	-3.869	-6,8	27,2	31,3	2,2	2,4
Castellón	31.524	28.923	2.601	9,0	16,3	16,0	1,3	1,2
Valencia	109.687	95.470	14.217	14,9	56,6	52,7	4,6	4,1
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Total	2.396.238	2.351.485	44.753	1,9	—	—	100,0	100,0

Fuente: 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 de 2020).

Títulos cedidos - Capítulo I - Impuesto sobre sucesiones y donaciones
(miles de €)

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2014	2013	Absoluto	En porcentaje	2014	2013	2014	2013
Andalucía	365.286	344.795	20.491	5,9	100,0	100,0	15,5	16,2
Almería	21.757	24.674	-2.917	-11,8	6,0	7,2	0,9	1,2
Cádiz	45.503	36.758	8.745	23,8	12,5	10,7	1,9	1,7
Córdoba	43.408	40.812	2.596	6,4	11,9	11,8	1,8	1,9
Granada	50.093	50.585	-492	-1,0	13,7	14,7	2,1	2,4
Huelva	21.983	16.299	5.884	34,9	6,0	4,7	0,9	0,8
Jaén	27.533	27.395	138	0,5	7,5	7,9	1,2	1,3
Málaga	80.598	76.282	4.316	5,7	22,1	22,1	3,4	3,5
Sevilla	90.301	89.924	377	0,4	24,7	26,1	3,8	4,2
Servs. centrales	-15.890	-17.934	2.044	11,4	-4,4	-5,2	-0,7	-0,8
Aragón	138.921	123.816	15.105	12,2	100,0	100,0	5,9	5,8
Huesca	21.123	18.809	2.314	12,3	15,2	15,2	0,9	0,9
Teruel	8.267	7.297	970	13,3	6,0	5,9	0,4	0,3
Zaragoza	109.531	97.710	11.821	12,1	78,8	78,9	4,7	4,6

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2014	2013	Absoluto	En porcentaje	2014	2013	2014	2013
Asturias	106.416	121.152	-14.736	-12,2	100,0	100,0	4,5	5,7
Oviedo	106.416	121.152	-14.736	-12,2	100,0	100,0	4,5	5,7
Gijón	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Baleares	82.749	65.260	17.489	26,8	100,0	100,0	3,5	3,1
Baleares	82.749	65.260	17.489	26,8	100,0	100,0	3,5	3,1
Canarias	66.445	54.651	11.794	21,6	100,0	100,0	2,8	2,6
Las Palmas	31.709	28.433	3.276	11,5	27,7	52,0	1,3	1,3
S C. de Tenerife	32.651	26.204	6.447	24,6	49,1	47,9	1,4	1,2
Servs. centrales	2.085	14	2.071	14.792,9	3,1	0,0	0,1	0,0
Cantabria	35.442	46.429	-40.987	-53,6	100,0	100,0	1,5	3,6
Cantabria	35.442	46.429	-40.987	-53,6	100,0	100,0	1,5	3,6
Castilla y León	165.638	133.982	31.656	23,6	100,0	100,0	7,0	6,3
Ávila	8.739	6.206	2.533	40,8	5,3	4,6	0,4	0,3
Burgos	29.026	21.863	7.163	32,8	17,5	16,3	1,2	1,0
León	23.717	29.623	-5.906	-19,9	14,3	22,1	1,0	1,4
Palencia	14.450	11.804	2.646	22,4	8,7	8,8	0,6	0,6
Salamanca	26.002	15.530	10.472	67,4	15,7	11,6	1,1	0,7
Segovia	9.920	9.499	421	4,4	6,0	7,1	0,4	0,4
Soria	8.021	8.865	2.156	36,8	4,8	4,4	0,3	0,3
Valladolid	35.069	23.339	11.730	50,3	21,2	17,4	1,5	1,1
Zamora	10.694	10.253	441	4,3	6,5	7,7	0,5	0,5
Castilla-La Mancha	70.321	65.327	4.994	7,6	100,0	100,0	3,0	3,1
Albacete	17.958	14.849	3.109	209	25,5	22,7	0,8	0,7
Ciudad Real	12.310	15.635	-3.325	-21,3	17,5	23,9	0,5	0,7
Cuenca	8.168	10.708	-2.540	-23,7	11,6	16,4	0,3	0,5
Guadalajara	11.675	9.031	2.644	29,3	15,6	13,8	0,5	0,4
Toledo	20.197	15.114	5.083	33,6	28,7	23,1	0,9	0,7
Servs. centrales	13	-10	23	230,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Cataluña	312.435	298.347	14.088	4,7	100,0	100,0	13,3	14,1
Barcelona	258.559	253.203	5.356	2,1	82,8	84,9	11,0	11,9
Gerona	27.045	21.392	5.653	26,4	8,7	7,2	1,2	1,0
Lérida	9.453	10.443	-990	-9,5	3,0	3,5	0,4	0,5

Servicio Territorial	Ingresos aplicados		Incremento		% total comunidad		% total comunidades	
	2014	2013	Absoluto	En porcentaje	2014	2013	2014	2013
Tarragona	17.378	13.309	4.069	30,6	5,6	4,5	0,7	0,6
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Extremadura	48.776	53.958	-5.182	-9,6	100,0	100,0	2,1	2,5
Badajoz	27.180	28.271	-1.091	-3,9	55,7	52,4	1,2	1,3
Cáceres	16.688	20.248	-3.560	-17,6	34,2	37,5	0,7	1,0
Mérida	4.908	5.439	-531	-9,8	10,1	10,1	0,2	0,3
Galicia	234.257	156.520	77.737	49,7	100,0	100,0	10,0	7,4
A Coruña	146.343	71.974	74.369	103,3	62,5	46,0	6,2	3,4
Lugo	21.341	20.448	893	4,4	9,1	13,1	0,9	1,0
Orense	18.191	16.116	2.075	12,9	7,8	10,3	0,8	0,8
Pontevedra	18.191	16.116	2.075	12,9	7,8	10,3	0,8	0,8
Vigo	28.978	30.948	-1.970	-6,4	12,4	19,8	1,2	1,5
Madrid	431.109	424.815	6.294	1,5	100,0	100,0	18,3	20,0
Madrid	431.109	424.815	6.294	1,5	100,0	100,0	18,3	20,0
Murcia	96.129	42.950	53.170	123,8	100,0	100,0	4,1	2,0
Murcia	73.919	34.856	39.063	112,1	76,9	81,1	3,1	1,6
Cartagena	22.210	8.103	14.107	174,1	23,1	18,9	0,9	0,4
La Rioja	16.556	17.896	-1.340	-7,5	100,0	100,0	0,7	0,8
La Rioja	16.556	17.896	-1.340	-7,5	100,0	100,0	0,7	0,8
Valencia	181.005	142.933	38.072	26,6	100,0	100,0	7,7	6,7
Alicante	56.612	39.908	16.704	41,9	31,3	27,9	2,4	1,9
Castellón	28.923	28.131	792	2,8	16,0	19,7	1,2	1,3
Valencia	95.470	74.894	20.576	27,5	52,7	52,4	4,1	3,5
Servs. centrales	0	0	0	—	0,0	0,0	0,0	0,0
Total	2.351.485	2.122.840	228.645	10,8	—	—	100,0	100,0

Fuente: 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)

VI. BIBLIOGRAFÍA

- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL (2014). *Informe*. Febrero de 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 de 2020).
- FUNCAS (2020): <https://www.funcas.es/wp-content/uploads/2020/12/NOTAPREN-SA-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*, núm. 3/1970.

NOTAS

¹ Entre 1981 y 1984 se traspasaron 484 funciones y servicios a las CCAA. Entre 1984 y 1992 se inició la segunda fase de transferencias de competencias.

² 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.

³ 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.

⁴ 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.

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ Ya en 1985 se habían presentado ante el Tribunal Constitucional 131 conflictos de competencias.

⁸ 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.

⁹ 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.

¹⁰ «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» (Art. 3 de Ley 29/1987 de 18 de diciembre según redacción dada en la modificación introducida el 28 de noviembre de 2014).

¹¹ El impuesto comprende la regulación de tres hechos imposables: 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 solo se hace referencia a las transmisiones lucrativas por causa de muerte, y, especialmente, aquellas percibidas por personas ligadas por razones de parentesco.

¹² 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.

¹³ 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 *Konsumtionsfondstheorie* 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).

¹⁴ 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.

¹⁵ 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.

¹⁶ Comisión nombrada por acuerdo del Gobierno, de 5 de julio de 2013.

¹⁷ 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.

¹⁸ 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 estos 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, corresponderá 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, corresponderá 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 28.1.1.º.b) de esta Ley.

¹⁹ 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 este 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 este conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

²⁰ Exposición de motivos II-5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

²¹ Según el artículo 20.2 de la Ley Reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones:

Grupo I está integrado por los descendientes y adoptados menores de 21 años (hijos, nietos, biznietos,...).

Grupo II está integrado por los descendientes y adoptados de 21 o más años, así como los cónyuges, ascendientes y adoptantes.

²² Forman parte del Grupo III, los colaterales de segundo grado (hermanos) y de tercer grado (sobrinos y tíos), ascendientes y descendientes por afinidad.

²³ 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.

²⁴ Sería necesario un análisis más concreto de la recaudación para conocer si el descenso de la recaudación se debe a una reducción del número de donaciones, o es que las transmisiones *mortis causa* han descendido.

²⁵ En 2020, la comunidad más castigada será Baleares, donde se prevé una caída del PIB del 22%. El impacto será también severo en Canarias (-17,9%). Madrid (-13,6%) y Cataluña (-13,5%) registrarán recortes del PIB superiores a la media nacional (-12%, uno de los más acusados de entre los países desarrollados). En el resto de comunidades autónomas el descenso del PIB será inferior a la media. Murcia será la comunidad menos afectada, con una caída del 7,3%, junto a Castilla-La Mancha y Extremadura, con tasas del -7,5% y del -7,9% respectivamente.

Fuente: FUNCAS (2020).

²⁶ GONZÁLEZ-VAL, R. y MARCÉN, M. (2019), 20, se cuestionan si «¿Votan los españoles con los pues antes el dumping fiscal del ISD? Podríamos responder que sí, especialmente aquellos con edades entre 50 y 69 años, pero de forma transitoria salvo en aquellos municipios situados cerca de las fronteras entre CCAA». Revisar para un análisis econométrico de la correlación entre la baja fiscalidad de las sucesiones en los distintos territorios según la edad de los sujetos, la renta y el partido político en el gobierno.

²⁷ La OCDE en su informe publicado en abril de 1998, denominado «Competencia fiscal perjudicial: Un problema global», considera cuatro criterios clave para determinar la existencia de competencia fiscal perjudicial:

Existencia de un tipo efectivo de imposición cero o bajo, tanto por los tipos nominales como consecuencia del procedimiento para la determinación de la base imponible (condición necesaria aunque no suficiente).

Estanqueidad o aislamiento del régimen, vía exclusión de sus ventajas a los residentes (estaqueidad subjetiva) o limitación de su aplicabilidad para operaciones con no residentes (estaqueidad objetiva) o incluso con la restricción de tener que operar necesariamente con divisas extranjeras.

Falta de transparencia, a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo, incluyendo la posibilidad de aplicar favorablemente ciertas disposiciones, *tax rulings*, etc.

Ausencia de intercambio efectivo de información respecto de los sujetos pasivos que se benefician de tal régimen.

Definiciones artificiales de la base imponible a través de disposiciones que resultan excesivas para los fines que pretenden (combatir los efectos de la inflación, evitar la doble imposición internacional, regímenes antiabuso) o que no se aplican igual en función de quien sea el contribuyente o que reducen claramente la base imponible.

No aplicación de los principios sobre precios de transferencia adoptados por la OCDE en 1995.

Exención de las rentas de fuente extranjera.

Posibilidad de que el contribuyente negocie con las autoridades fiscales las condiciones de tributación.

Ausencia de información, bien por existencia secreto bancario, de títulos de deuda al portador, etc.

Acceso a una amplia red de Convenios de doble imposición, que faciliten el mercado de conveniencia (treaty shopping).

Existencia de una acción de promoción publicitaria del régimen fiscal como medio para minimizar cargas tributarias.

El régimen fiscal favorece operaciones con motivos exclusivamente fiscales, es decir, operaciones de conducto fiscal o de derivación de los beneficios.