

La situación del impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas. Ejercicio 2010

The situation of the inheritance and gift tax as tax transferred to the autonomous communities. Financial year 2010

Montserrat Hermosín Álvarez
Universidad Pablo de Olavide

Recibido, Febrero de 2010; Versión final aceptada, Mayo de 2010.

PALABRAS CLAVES: Comunidades Autónomas, Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, Impuesto sobre sucesiones y donaciones, Libertades Comunitarias.

KEY WORDS: Autonomous Communities, System of Financing for the Autonomous Communities, Tax transferred to the Autonomous Communities, Inheritance and gift tax, Community Freedoms.

Clasificación JEL: H 21, H 77, K 34.

RESUMEN

En este trabajo se analizan las numerosas medidas aprobadas por las Comunidades Autónomas, para el ejercicio 2010, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta ingente normativa autonómica además de provocar desigualdad de trato fiscal plantea problemas de compatibilidad con las Libertades Comunitarias, aspectos que son analizados en este estudio.

ABSTRACT

In this work there are analysed the many measures adopted by the Autonomous Communities, for the year 2010, in the inheritance and gift tax. This huge regional rules in addition to causing unequal tax treatment raises problems of compatibility with Community Freedoms, both of which are analyzed in this study.

1. INTRODUCCIÓN

El gravamen sobre las sucesiones y donaciones ha existido en los tradicionales sistemas impositivos bajo diferentes formas y denominaciones; en España la evolución histórica del impuesto se inicia a finales del siglo XVIII, con la instauración por

Carlos IV –mediante el Real Decreto de 19 de septiembre de 1798- de la contribución gradual sobre herencias y legados en las sucesiones transversales. La imposición lucrativa se ha mantenido en los ordenamientos tributarios de la mayoría de los Estados democráticos. Sin embargo, en los últimos años se ha venido discutiendo acerca del mantenimiento de un tributo que grave las transmisiones gratuitas *mortis causa e inter vivos*, debate acrecentado con la supresión de *facto* del Impuesto sobre el Patrimonio por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

En nuestro sistema fiscal el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es de titularidad estatal y solo el Estado podría exigirlo o eliminarlo totalmente. Sin embargo, su carácter cedido determina que las Comunidades Autónomas tengan importantes competencias normativas sobre su regulación, que han derivado en grandes diferencias en el gravamen de este índice de manifestación de la capacidad económica.

No existe consenso acerca de la oportunidad o no de su supresión, máxime cuando en el marco de la Unión Europea no se aprecia una línea común de actuación respecto a esta figura impositiva como ha sucedido con la imposición patrimonial. El gravamen sobre las sucesiones y donaciones existe en la mayoría de los Estados miembros. Actualmente no tienen establecido el Impuesto sobre Sucesiones países como Bulgaria, Chipre, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Letonia, Lituania, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal y Rumania. Por su parte, no gravan las transmisiones gratuitas *inter vivos* con una categoría específica Bélgica, Chipre, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido y Rumania.

Aparentemente no parece que surjan problemas de deslocalización internacional debido, entre otras causas, a que las cargas fiscales reales no suelen ser muy elevadas.

Si atendemos al panorama europeo no es previsible que se produzca un *efecto imitación* como ha sucedido con la desaparición del Impuesto sobre el Patrimonio. Desde un punto de vista teórico se podría admitir que las sucesiones y las donaciones deben ser consideradas como una manifestación de capacidad contributiva que junto con la renta, el gasto o consumo, deben ser tenidas en cuenta para la configuración del sistema tributario. Sin embargo, en los últimos tiempos este planteamiento está siendo bastante discutido; hasta el punto de que no existe en algunos Estados miembros y de que, en el caso de España, no se exige en todas las Comunidades Autónomas.

Por ello, y ante la existencia de una evidente tensión entre armonización y competencia fiscal resulta necesario someter a reflexión la conveniencia del mantenimiento de esta modalidad de tributación en tales circunstancias. A tal efecto, comencemos por una exposición sobre la situación de este tributo en España.

2. EL EJERCICIO DE COMPETENCIAS NORMATIVAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

La necesidad de reforma del ISD ha cobrado fuerza en España en los últimos años debido a la línea de actuación normativa seguida por varias Comunidades Autónomas. La Ley 21/2001, por la que se regulaba el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (Ceuta y Melilla), amplió el alcance de las competencias normativas atribuidas a estos entes territoriales. Dicha norma ha sido recientemente sustituida por 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. Según el artículo 25.1.c de esta última disposición el ISD se consume como impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, al menos formalmente. A parte de la cesión de la totalidad del rendimiento generado en su territorio –artículo 32 de la Ley 22/2009– se les atribuyen considerables competencias normativas. Según el artículo 48 de esta última disposición las Comunidades Autónomas podrán asumir las siguientes competencias normativas:

1. Reducciones de la base imponible.
2. Tarifa del impuesto, así como las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
3. Deducciones y bonificaciones de la cuota.
4. También podrán regular los aspectos de liquidación y gestión del impuesto.

A continuación, realizaremos un resumen de las numerosas medidas aprobadas para el ejercicio 2010 por las distintas autonomías de régimen común. Quedan excluidos los territorios forales -Navarra y País Vasco– y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, al tener un régimen diferenciado del resto de Comunidades y una serie de beneficios fiscales específicos respectivamente.

2. 1. Andalucía

La Comunidad Autónoma de Andalucía ha regulado diferentes elementos del tributo. Para el ejercicio 2010 se ha aprobado 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.

Para las adquisiciones *mortis causa* destacan las siguientes medidas:

En primer lugar, se ha llevado a cabo una mejora de las reducciones de la base imponible mediante el establecimiento de una serie de equiparaciones. Así, las parejas de hecho inscritas en el registro de uniones o parejas de hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía se equiparán a los cónyuges; las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparán a los adoptados y, finalmente, las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparán a los adoptantes¹.

Andalucía ha mejorado la reducción estatal correspondiente a las adquisiciones *mortis causa* por sujetos pasivos con discapacidad y cuya base imponible no sea superior a 250.000 € que, consistirá en una cantidad variable cuya aplicación determinará una base liquidable de importe cero².

La reducción de la base imponible por adquisición de la vivienda habitual del causante ha quedado mejorada con un importe del 99,99 por 100 siempre que, la vivienda transmitida constituya la residencia habitual del adquirente al tiempo del fallecimiento del causante³.

Respecto a la reducción de la base imponible por adquisición *mortis causa* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades Andalucía ha actuado en una doble vertiente. Por un lado, ha mejorado la reducción estatal reduciendo el periodo de mantenimiento de los bienes adquiridos a cinco años. Por otra parte, ha establecido una reducción propia para este tipo de bienes del 99 por 100, siempre que se mantenga el requisito de la domiciliación de la entidad en Andalucía durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante⁴.

Esta Comunidad Autónoma también ha regulado una reducción propia para las adquisiciones *mortis causa* que consistirá en una cantidad variable cuya aplicación

1 Artículo 17 del Decreto Legislativo 1/2009. Anteriormente esta medida se encontraba regulada en el artículo 8 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

2 Artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2009. Anteriormente esta medida se encontraba regulada en el artículo 1 de la Ley 3/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

3 Artículo 18 del Decreto Legislativo 1/2009. Esta medida se encontraba regulada en el artículo 8 de la Ley 10/2002.

4 Artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2009. Reducción que se encontraba regulada en el artículo 4 de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, sobre Fiscalidad Complementaria del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

ANDALUCIA	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
Mejora. Equiparación de las parejas de hecho a los cónyuges, equiparación a los adoptados y adoptantes de las personas que sean objeto o que realicen, respectivamente, un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. Esta equiparación se aplicará a efectos de las reducciones en la base imponible.	
Mejora. En adquisiciones por sujetos pasivos con discapacidad ($\geq 33\%$) cuya base imponible no sea superior a 250.000 euros	Cantidad variable que hace que la Base Liquidable=0
Mejora y reducción propia. Por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades con domicilio social en Andalucía (requisito de permanencia de 5 años).	99%
Mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición de la vivienda habitual del causante, siempre que la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual del adquirente al tiempo del fallecimiento del causante.	99,99%
Reducción propia para sujetos pasivos grupos I y II Requisitos: <ul style="list-style-type: none"> • Que su base imponible no sea superior a 175.000 euros. • Que su patrimonio preexistente esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida en artículo 22 de la Ley 29/1987. 	Cantidad variable que hace que la Base Liquidable=0
Reducciones <i>inter vivos</i>	
Reducción propia por la donación de dinero a descendientes menores de 35 años (o discapacitados) para la adquisición de la primera vivienda habitual. La vivienda deberá estar situada en Andalucía. Base máxima de la reducción: 120.000 € ó, 180.000 € en caso de discapacidad.	99%
Coefficientes del patrimonio preexistente	
Equiparación de las parejas de hecho a los cónyuges, equiparación a los adoptados y adoptantes de las personas que sean objeto o que realicen, respectivamente, un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. Esta equiparación se aplicará a efectos de la aplicación de los coeficientes multiplicadores.	

determinará una base liquidable de importe cero. Como requisitos indispensables establece la norma que los adquirentes estén comprendidos en los grupos I y II, y que, su base imponible no sea superior a 175.000 €⁵.

5 Artículo 19 del Decreto Legislativo 1/2009. Medida anteriormente regulada en el artículo 3 de la Ley 1/2008, de 27 de noviembre, de medidas tributarias y financieras de impulso a la actividad económica de Andalucía, y de agilización de procedimientos administrativos.

En cambio, Andalucía no ha hecho uso de sus competencias legislativas en las reducciones *mortis causa* para seguros de vida, adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico, transmisión consecutiva de bienes y adquisición de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrícola.

Respecto a las adquisiciones *inter vivos* la Comunidad andaluza ha establecido una sola medida, consistente en una reducción propia del 99 por 100 de la base imponible por la donación de dinero a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual. Es requisito indispensable que el donatario sea menor de 35 años o tenga la consideración legal de persona con discapacidad. La vivienda ha de estar situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía y el importe máximo de la reducción será de 120.000 €, salvo que el donatario sea discapacitado en cuyo ascenderá a 180.000 €⁶.

Finalmente, la Comunidad Autónoma mantiene la misma equiparación prevista para las reducciones respecto a la aplicación de los coeficientes multiplicadores⁷.

2. 2. Aragón

La Comunidad Autónoma de Aragón ha aprobado una serie de medidas respecto a las adquisiciones *mortis causa*.

En primer lugar, ha establecido una reducción propia del 100 por 100 de la base imponible para sujetos pasivos que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100⁸.

Aragón ha mejorado la reducción estatal por adquisición de la vivienda habitual siempre que los causahabientes sean cónyuges, ascendientes o descendientes de la persona fallecida, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubieran convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. El importe de la reducción ascenderá al 98 por 100 sobre el valor neto incluido en la base imponible y correspondiente proporcionalmente al valor de la vivienda⁹.

Esta Comunidad Autónoma también ha llevado a cabo una mejora de la reducción por adquisición de empresa individual, de negocio profesional o participaciones en entidades elevando a un 98 por 100 el porcentaje de la reducción. Es requisito

6 Artículo 22 del Decreto Legislativo 1/2009.

7 Artículo 17.2 del Decreto Legislativo 1/2009. Anteriormente prevista esta equiparación en el artículo 8 de la Ley 10/2002.

8 Artículo 131.2 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. La Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de medidas tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón mantiene la misma redacción.

9 Artículo 131.3 del Decreto Legislativo 1/2005, en la redacción dada por la Ley 13/2009.

indispensable que la adquisición se mantenga durante el plazo de 5 años. Como exigencia adicional la entidad deberá tener su actividad económica, dirección y control en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón¹⁰.

Con el carácter de reducción propia se ha establecido un beneficio fiscal del 100 por 100 de la base imponible de las adquisiciones hereditarias que correspondan a los hijos del causante menores de edad. El importe de esta reducción no podrá exceder de 3.000.000 €¹¹.

También con ese carácter se ha fijado para las adquisiciones *mortis causa* del cónyuge, ascendientes y descendientes del fallecido la reducción de la base imponible en un 100 por 100, siempre que el patrimonio del contribuyente sea igual o inferior a 402.678,11 € y donante y donatario tengan su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Aragón¹².

Respecto a las adquisiciones *inter vivos* Aragón también ha hecho uso de sus competencias legislativas.

En este sentido, ha mejorado la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades elevándola a un porcentaje del 98 por 100, siempre que el donatario mantenga los bienes adquiridos durante los 5 años siguientes¹³.

Como reducción propia ha instaurado la Comunidad aragonesa la del 100 por 100 a favor de los sujetos pasivos de los grupos I y II; es decir, el cónyuge y los hijos del donante. Para la aplicación de este beneficio fiscal será necesario que el patrimonio del contribuyente no supere los 402.678,11 €. Además, es obligatorio que tanto el donante como el donatario tengan su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Aragón¹⁴.

10 Artículo 131. 3 del Decreto Legislativo 1/2005, en la redacción dada por la Ley 13/2009.

11 Artículo 131.1 del Decreto Legislativo 1/2005. La Ley 13/2009, le ha dado la misma redacción a esta medida.

12 Artículo 131.5 del Decreto Legislativo 1/2005, en la redacción dada por la Ley 11/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón. La Ley 13/2009, mantiene la misma redacción.

13 artículo 132. 1 y 3 del Decreto Legislativo 1/2005, en la redacción dada por la Ley 11/2008. La Ley 13/2009, mantiene la redacción originaria elevando el porcentaje de la reducción al 98%.

14 Artículo 132.2 del Decreto Legislativo 1/2005. El artículo 2 de la Ley 13/2009 añade un párrafo a la redacción originaria del apartado d.

ARAGON	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
Reducción propia, para adquisiciones por personas con minusvalía (discapacidad \geq 65%).	100%
Mejora de la reducción estatal en adquisiciones de la vivienda habitual del causante (requisito de permanencia de 5 años).	98%
Mejora de la reducción estatal en adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades (requisito de permanencia de 5 años).	98%
Reducción propia. Adquisiciones por hijos menores de edad. El importe de esta reducción no podrá exceder de 3.000.000 €.	100%
Reducción propia. Adquisiciones por el cónyuge, ascendientes y descendientes del fallecido. Patrimonio preexistente \leq 402.678,11 €. Límite: 150.000 € ó, 175.000 € si discapacidad \geq 33% e \leq 65%.	100%
Reducciones <i>inter vivos</i>	
Mejora de la reducción estatal en adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades (requisito de permanencia de 5 años).	98%
Reducción propia. Adquisiciones <i>inter vivos</i> por cónyuge o hijos del donante. Patrimonio del sujeto pasivo \leq 402.678,11 €. Donante y donatario: residencia habitual en Aragón.	100%
Otras cuestiones	
Reglas de aplicación de las reducciones previstas en la normativa a la Fiducia Sucesoria Aragonesa. Procedimiento de liquidación de las herencias ordenadas mediante Fiducia.	

2. 3. Asturias

La Comunidad Autónoma del Principado de Asturias ha hecho uso de sus competencias legislativas en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en una doble vertiente.

Por un lado, respecto a las adquisiciones *mortis causa* ha establecido una serie de medidas. En primer lugar, para la aplicación de las reducciones ha llevado a cabo una equiparación de las parejas estables –definidas en la Ley del Principado de Asturias 4/2002, de 23 de mayo de parejas estables- a los cónyuges; las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparán a los adoptados y las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparán a los adoptantes¹⁵.

15 Artículo 13 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003.

Se procede a la mejora de la reducción estatal por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual, aumentando el porcentaje mediante una escala que se aplica en función del valor real del inmueble¹⁶.

Como reducción propia y, por lo tanto, compatible con la reducción estatal, Asturias ha establecido una reducción de la base imponible del 4 por 100 en las adquisiciones *mortis causa* de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Entre otros requisitos, se establece que la actividad se ejerza en el territorio de la Comunidad, que se mantenga la adquisición y el domicilio social y fiscal de la empresa en Asturias durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante y que el valor de la empresa, negocio o participaciones en entidades no exceda de 5.000.000 €¹⁷.

Para las adquisiciones *mortis causa* por parientes incluidos en el grupo I, Asturias ha aprobado unos coeficientes multiplicadores más reducidos que los previstos en la normativa estatal¹⁸.

Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II o con minusvalía igual o superior al 65 por 100 disfrutarán de una bonificación del 100 por 100 siempre que, la base imponible no supere los 150.000 € y el patrimonio preexistente no exceda de 402.678,11 €¹⁹.

Respecto a las adquisiciones *inter vivos* se han aprobado dos tipos de reducciones. Así, Asturias ha establecido una reducción del 95 por 100 de la base imponible para las donaciones dinerarias de ascendientes a descendientes menores de 35 años o con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100²⁰. Con el carácter de propia se ha instaurado una reducción por la adquisición *inter vivos* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades que asciende al 4 por 100. De nuevo es necesario que se mantenga el domicilio social o fiscal en Asturias y que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los 10 años siguientes a la fecha de la transmisión²¹.

Asturias también ha ejercido sus competencias en los coeficientes multiplicadores del impuesto y, además de haber reducido los coeficientes multiplicadores en las adquisiciones *mortis causa* para sujetos pasivos incluidos en el grupo I, ha llevado a cabo una equiparación a los cónyuges en los mismos términos descritos para las reducciones de la base²².

16 Artículo 5 de la Ley del Principado de Asturias 6/2008, de 30 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2009.

17 Artículo 4 de la Ley del Principado de Asturias 6/2008.

18 Artículo 15 de la Ley 6/2003.

19 Artículo 8 de la Ley 6/2003.

20 Artículo 7 de la Ley 6/2008.

21 Artículo 6 de la ley 6/2008.

22 Artículo 15 de la Ley 6/2003.

ASTURIAS	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
Mejora. Equiparación a los cónyuges de las parejas estables; equiparación a los adoptados y adoptantes de las personas objeto o que realicen, respectivamente, un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. Esta equiparación se aplicará a efectos de las reducciones en la base imponible.	
Mejora. Reducción en adquisiciones de vivienda habitual que constituya la residencia habitual del adquirente.	Del 95 al 99% (escala según valor real)
Reducción propia en la base imponible por la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Que la actividad se ejerza en el territorio de Asturias. Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado. Que se mantenga la adquisición durante los 10 años siguientes. Que se mantenga el domicilio fiscal o social en Asturias durante los 10 años siguientes. El valor de la empresa, negocio o participaciones \leq 5.000.000 €.	4 %
Reducciones <i>inter vivos</i>	
Reducción propia. Donaciones dinerarias de ascendientes a descendientes, menores de 35 años o con un grado de minusvalía \geq 65%, para la adquisición de la primera vivienda habitual que tenga la consideración de protegida. Base máxima: 60.000 € ó 120.000 € discapacitados.	95%
Reducción propia. Adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades (requisitos similares a la reducción <i>mortis causa</i>).	4 %
Coefficientes del patrimonio preexistente	
Equiparación a los cónyuges de las parejas estables; equiparación a los adoptados y adoptantes de las personas objeto o que realicen, respectivamente, un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. Esta equiparación se aplicará a efectos de los coeficientes multiplicadores.	
Se reducen los coeficientes multiplicadores para adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes incluidos en el Grupo I: De 0 a 402.678,11 De más de 402.678,11 a 2.007.380,43 De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98 Más de 4.020.770,98	0,0000 0,0200 0,0300 0,0400
Bonificaciones <i>mortis causa</i>	
Bonificación para los miembros del Grupo II y discapacitados (minusvalía \geq 65%). BI \leq 150.000 € y patrimonio preexistente \leq 402.678,11 €.	100%

2. 4. *Baleares*

La Comunidad Autónoma de Baleares ha desplegado una intensa actividad legislativa sobre el ISD. Así, ha mejorado y ha establecido diferentes reducciones sobre la base imponible.

En primer lugar, se ha dispuesto que el régimen jurídico de los cónyuges será de aplicación a las parejas estables de hecho²³. En materia de reducciones *mortis causa* se han aprobado numerosas medidas. Así, la reducción por parentesco resulta más beneficiosa que la fijada en ley estatal²⁴. Se ha mejorado la reducción para sujetos pasivos que tengan la condición de discapacitados²⁵. También se ha incorporado una reducción por adquisición de la vivienda habitual que asciende al 100 por 100, pero con el límite de 180.000 € por cada sujeto pasivo, siendo necesario el mantenimiento de la vivienda en el patrimonio del adquirente durante un periodo de 5 años²⁶. La reducción por seguros de vida se ha incrementado hasta un 100 por 100, siempre que los beneficiarios sean el cónyuge, ascendientes o descendientes y, con el límite de 12.000 € por cada sujeto pasivo²⁷. La reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o adquisición de participaciones sociales en entidades se ha fijado en un 95 por 100, siendo indispensable el mantenimiento de los bienes durante un periodo de 5 años²⁸. Esta Comunidad también ha implantado una reducción por adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de las Islas Baleares que asciende al 99 por 100. Si el bien adquirido es del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las demás Comunidades Autónomas la reducción desciende a un 95 por 100 del valor de los bienes. En ambos casos es necesario que la adquisición se mantenga durante el plazo de 5 años²⁹. También se ha establecido una reducción del 95 por 100 para la adquisición de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrícola; según el artículo 1 de la Ley 22/2006 únicamente esta última medida tiene el carácter de reducción propia³⁰. Finalmente, en materia de reducciones *mortis causa*, se ha mejorado la reducción estatal por transmisión consecutiva de bienes ampliando el plazo a 12 años³¹.

23 Disposición Adicional única de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

24 Artículo 2 de la ley 22/2006.

25 Artículo 3 de la Ley 22/2006.

26 Artículo 4 de Ley 22/2006.

27 Artículo 5 de la Ley 22/2006.

28 Artículos 6, 7 y 8 de la Ley 22/2006.

29 Artículos 9 y 10 de la Ley 22/2006.

30 Artículo 12 de la Ley 22/2006.

31 Artículo 11 de la Ley 22/2006.

En materia de reducciones *inter vivos* Baleares también ha hecho un amplio uso de sus competencias legislativas. Como novedad para el ejercicio 2010, la reducción por adquisición de bienes y derechos afectos a actividades económicas y participaciones sociales en entidades se ha elevado de un 95 por 100 a un 99 por 100, siempre que el donatario mantenga los puestos de trabajo de la empresa o negocio durante 5 años³². En términos similares a las adquisiciones *mortis causa* se mantienen las reducciones por adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico³³. Baleares también ha regulado la reducción por adquisición de la vivienda habitual por determinados sujetos pasivos³⁴. En el caso de donaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad se ha establecido una reducción de la base imponible del 99 por 100³⁵. En un 57 por 100 ha fijado la Comunidad la reducción por donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual³⁶. En este último porcentaje también se ha fijado la reducción para las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la constitución o adquisición de una empresa individual, negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades³⁷. Como novedad para 2010 esta reducción se eleva al 99 por 100 si lo que se adquiere es una empresa individual o negocio profesional y el importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no supera los 6.000.000 €, en caso de empresa individual, y los 2.000.000 €, en caso de negocio profesional. Además, la plantilla media debe incrementarse en los 12 meses siguientes a la donación³⁸.

Se han modificado los tramos de la escala de gravamen y se ha introducido el concepto de cuota íntegra corregida, además de aprobar sus propios coeficientes multiplicadores³⁹.

Baleares también ha establecido unas deducciones y bonificaciones *mortis causa* para sujetos pasivos comprendidos en los grupos I y II⁴⁰. Se instaura la deducción por doble imposición internacional permitiendo que se deduzca el contribuyente el importe satisfecho en el extranjero, salvo que sea superior al resultado de aplicar el tipo medio efectivo al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen fuera de España, cuando hayan estado sometidos a gravamen en el extranjero por un

32 Artículos 22, 23 y 24 de la Ley 22/2006. Nueva redacción ofrecida por el artículo 12 de la Ley 1/2009, de 25 de febrero, de medidas tributarias para impulsar la actividad económica en las Illes Balears.

33 Artículos 25 y 26 de la Ley 22/2006.

34 Artículo 27 de la Ley 22/2006.

35 Artículo 28 de la Ley 22/2006.

36 Artículo 29 de la Ley 22/2006.

37 Artículo 30 de la Ley 22/2006.

38 Artículo 13 de la Ley 1/2009.

39 Artículos 13 y 31 de la Ley 22/2006.

40 Artículos 16 y 19 de la Ley 22/2006.

impuesto similar. Esta última deducción será aplicable tanto a adquisiciones *mortis causa* como *inter vivos*⁴¹. Finalmente, también se ha establecido una deducción *inter vivos* para contribuyentes incluidos en los grupos de parentesco I y II⁴².

BALEARES		
MEDIDA		IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>		
Mejora. Por parentesco:	Grupo I	25.000€ + 6.250€ por cada año <21
	Grupo II	25.000€
	Grupo III	8.000€
	Grupo IV	1.000€
Mejora. Reducción en adquisiciones por sujetos pasivos que tengan la consideración de discapacitados:		
Minusvalía física o sensorial entre el 33% y 65%.		48.000€
Minusvalía física o sensorial ≥ 65%.		300.000€
Minusvalía psíquica ≥ 33%.		300.000€
Mejora. Reducción en adquisiciones de la vivienda habitual del causante siempre que el causahabiente sea cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales mayores de 65 años que hayan convivido con el causante. Requisito de permanencia de 5 años. Límite: 180.000 € por cada sujeto pasivo.		100%
Mejora. Reducción seguros de vida. Límite: 12.000 € por cada sujeto pasivo. Beneficiarios: cónyuge, ascendiente o descendiente.		100%
Mejora. Reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones sociales en entidades. Requisito de permanencia de 5 años.		95%
Mejora. Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de Baleares. Requisito de permanencia de 5 años.		99%
Mejora. Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico español o de otras CCAA. Requisito de permanencia de 5 años.		95%
Reducción propia en adquisiciones de terrenos en áreas de suelo rústico protegido o de interés agrario (o de participaciones en sociedades cuyo activo esté constituido el menos en un 33% en estos terrenos).		95%
Mejora la reducción por transmisión consecutiva de bienes ampliando el plazo a 12 años.		

41 Artículo 18 y 34 de la Ley 22/2006.

42 Artículo 35 de la Ley 22/2006. Redacción dada por el artículo 14 de la Ley 1/2009.

Reducciones <i>inter vivos</i>	
Mejora. Reducción de bienes y derechos afectos a actividades económicas y participaciones sociales en entidades: Requisito de permanencia de 5 años. Siempre que el donatario mantenga los puestos de trabajo de la empresa o negocio durante 5 años.	99%
Mejora. Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de Baleares.	99%
Mejora. Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico español o de otras CCAA.	95%
Reducción propia por adquisición de primera vivienda habitual por hijos o descendientes del donante, menores de 36 años o discapacitados (minusvalía física o sensorial \geq 65% ó psíquica \geq 33%). Valor real inmueble \leq 180.000 €.	57% del valor real del inmueble
Reducción propia en las donaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.	99%
Reducción propia en las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes < 36 años o discapacitados para la adquisición de la primera vivienda habitual. Importe máximo donación: 60.000 € ó 90.000 € si discapacidad.	57%
Reducción propia en las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes < 36 años para la constitución o adquisición de una empresa individual o negocio profesional o adquisiciones de participaciones en entidades. Se incrementa el porcentaje de la reducción si la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no supera: 6.000.000 €: empresa individual. 2.000.000 €: negocio profesional. La plantilla media debe incrementarse en los 12 meses siguientes a la donación.	57% 99%
Cuota íntegra	
Modificación de los tramos de la escala (tipos entre el 7,65% y el 34%), redondeándolos al alza, e introducción del concepto de cuota íntegra corregida.	
Coefficiente multiplicador	
Se han aprobado diferentes coeficientes multiplicadores.	
Deducciones y bonificaciones <i>mortis causa</i>	
Deducción para Grupos I y II.	Cuota bonificada – (Blx0,01)
Bonificación en adquisiciones por descendientes o adoptados menores de 21 años (Grupo I).	99%
Deducción por doble imposición internacional	Importe satisfecho extranjero (límite)
Deducciones <i>inter vivos</i>	
Deducción para Grupos I y II.	Clíq – 7% (Base liquidable)
Deducción por doble imposición internacional	Importe satisfecho extranjero (límite)
Otras cuestiones	
Incorporación del Derecho Civil de las Islas Baleares en materia de Sucesiones y Donaciones. Equiparación de las parejas estables o de hecho a cónyuges.	

2. 5. Canarias

La Comunidad de Canarias ha incidido en menor medida sobre el régimen diseñado para el ISD por la normativa estatal. En primer lugar y, con carácter general, las personas sujetas a un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparán a los adoptados y, las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparán a los adoptantes⁴³.

Respecto a las adquisiciones *mortis causa* ha mejorado las reducciones para los grupos de parentesco I, II y III⁴⁴. Para el ejercicio 2010 se mantienen los importes previstos anteriormente en la reducción por minusvalía que ascienden a 72.000 o 400.000 € en función del grado de discapacidad⁴⁵. Se establece una reducción del 99 por 100 para las adquisiciones de la vivienda habitual del causante, siempre que el adquirente la mantenga durante un periodo de 5 años⁴⁶. Se mantiene la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades en un 99 por 100, resultando indispensable que la actividad económica, dirección y control de la entidad radiquen en el territorio de Canarias en el momento del fallecimiento y permanezcan en él durante los 10 años siguientes.

La Comunidad de Canarias solamente ha incidido sobre una reducción *inter vivos*; así, en las donaciones dinerarias a descendientes menores de 35 años para la adquisición de su primera vivienda habitual el sujeto pasivo se podrá practicar una reducción en la base imponible del 85, 90 ó 95 por 100, dependiendo de si se tiene o no algún tipo de discapacidad⁴⁷.

En materia de bonificaciones *mortis causa* Canarias ha establecido una bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II⁴⁸. Además, se establece una bonificación del 99 por 100 para los seguros de vida, siempre que el adquirente sea descendiente o adoptado del causante menor de 21 años⁴⁹.

En cuanto a las bonificaciones *inter vivos* se mantiene una bonificación del 99,9 por 100 para los contribuyentes pertenecientes a los grupos I y II de parentesco⁵⁰. En el caso de adquisición de la vivienda habitual del donante, por parte de

43 Artículo 24.1 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

44 Artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2009.

45 Artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2009.

46 Disposición Adicional 21.2 del Decreto Legislativo 1/2009.

47 Artículo 22 del Decreto Legislativo 1/2009.

48 Artículo 25.1 del Decreto Legislativo 1/2009.

49 Artículo 23 Decreto Legislativo 1/2009.

50 Artículo 25.2 del Decreto Legislativo 1/2009.

determinados sujetos pasivos, procederá la aplicación de una bonificación del 100 por 100 de la cuota⁵¹.

CANARIAS	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
Mejora. Por parentesco: Grupo I	18.500 € más 4.600 € por cada año <21
Grupo II	18.500 €
Grupo III	9.300 €
Mejora. Reducción en adquisiciones por sujetos pasivos discapacitados: Minusvalía entre el 33% y 65%	72.000 €
Minusvalía \geq 65%	400.000 €
Mejora. Reducción en adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Permanencia 5 años. Dirección y control en territorio de la Comunidad de Canarias.	99%
Mejora. Reducción en adquisiciones de la vivienda habitual del causante por descendientes menores de edad (permanencia 5 años).	99%
Reducciones <i>inter vivos</i>	
Reducción propia. Donaciones a descendientes menores de 35 años de cantidades para la adquisición de su primera vivienda habitual. La reducción se incrementa si el sujeto pasivo tiene discapacidad. Límite: entre 24.040 € y 26.444 €.	85%, 90% ó 95%
Bonificaciones <i>mortis causa</i>	
Adquisiciones por Grupos I y II.	99,9%
Seguros de vida. Grupo I.	99%
Bonificaciones <i>inter vivos</i>	
Adquisiciones por Grupos I y II.	99,9%
Adquisición de la vivienda habitual por descendiente o adoptado discapacitado con un grado de minusvalía \geq 65%.	100%
Otras cuestiones	
Equiparación a los adoptados y adoptantes de las personas objeto o que realicen, respectivamente, un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. Esta equiparación se aplicará a efectos de las reducciones en la base imponible, de los coeficientes multiplicadores y de las bonificaciones.	

51 Artículo 24 del Decreto Legislativo 1/2009.

2. 6. Cantabria

La Comunidad de Cantabria se ha sumado al grupo de autonomías que ha incidido de manera significativa sobre el régimen jurídico del impuesto, tal y como veremos a continuación.

Se ha equiparado la pareja de hecho inscrita al matrimonio y cada componente al cónyuge, en aquellos elementos del tributo sobre los que la Comunidad Autónoma de Cantabria haya asumido competencias normativas⁵².

En las adquisiciones *mortis causa* se han regulado una serie de reducciones que el Decreto Legislativo 62/2008 no especifica si son propias o mejoras de las reducciones estatales. Así, Cantabria ha establecido generosamente la reducción por grado de parentesco, seguida del incremento de la reducción en adquisiciones por sujetos pasivos discapacitados⁵³. Para los seguros sobre la vida se ha instaurado una reducción del 100 por 100, siempre que los beneficiarios sean el cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes o adoptados⁵⁴. En el supuesto de adquisición de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades la Comunidad Cántabra ha previsto una reducción del 98 por 100 de la base imponible, siempre que se mantenga la adquisición durante un periodo de 5 años⁵⁵. La reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante también se ha fijado en un 98 por 100⁵⁶. Cantabria ha incrementado la reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico o cultural, fijando su importe en un 95 por 100⁵⁷. Esta Comunidad ha regulado la reducción por transmisiones hereditarias consecutivas, permitiendo deducir el importe del tributo pagado en transmisiones precedentes⁵⁸.

En las adquisiciones *inter vivos* la Comunidad Autónoma de Cantabria ha incidido en dos tipos de reducciones. Por un lado, ha fijado la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades en un 95 por 100⁵⁹. En idéntico porcentaje ha fijado la reducción por adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español⁶⁰.

52 Artículo 18 de la Ley 1/2005, de 16 de mayo, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Cantabria.

53 Artículo 4.1 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

54 Artículo 4.2 del Decreto Legislativo 62/2008.

55 Artículo 4.3 del Decreto Legislativo 62/2008.

56 Artículo 4.4 del Decreto Legislativo 62/2008.

57 Artículo 4.4 del Decreto Legislativo 62/2008.

58 Artículo 4.5 del Decreto Legislativo 62/2008.

59 Artículo 4.7 del Decreto Legislativo 62/2008.

60 Artículo 4.8 del Decreto Legislativo 62/2008.

Cantabria ha aprobado una única tarifa con tipos que se mantienen en una horquilla de un 7,65 por 100 a un 34 por 100⁶¹. Como novedad para el ejercicio 2010, se mantienen los coeficientes generales pero se han eliminado los coeficientes reducidos para adquisiciones *mortis causa* por parientes incluidos en los grupos I y II de parentesco que sí se contemplaban en años anteriores⁶².

Para el ejercicio 2010 la Comunidad Autónoma de Cantabria ha desplegado su principal actividad legislativa sobre las bonificaciones *inter vivos*. Con un porcentaje del 99 por 100 se bonifica la adquisición de la vivienda habitual por parte de determinados sujetos pasivos⁶³. Ha instaurado una bonificación del 99 por 100 para las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual, siempre que se cumplan una serie de requisitos; entre ellos destaca la exigencia de que la vivienda ha de estar situada en el territorio de la Comunidad Cantabra⁶⁴. Con idéntico porcentaje también se ha establecido una bonificación para las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes, para la constitución u adquisición de una empresa individual, negocio profesional o adquisición de participaciones en entidades⁶⁵.

CANTABRIA	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
Por parentesco: Grupo I	50.000 € más 5.000 € Por cada año < 21
Grupo II Grupo III	50.000 € 8.000 €
Reducción en adquisiciones por sujetos pasivos discapacitados: Minusvalía entre el 33% y 65%	50.000 €
Minusvalía \geq 65%	200.000 €
Reducción en cantidades percibidas por beneficiarios de contratos de seguro.	100 %
Reducción en adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades (requisito de permanencia 5 años).	98%

61 Artículo 5 del Decreto Legislativo 62/2008.

62 Artículo 6 del Decreto Legislativo 62/2008, en la redacción dada por el artículo 10.1 de la Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero.

63 Artículo 10.2 de la Ley 6/2009.

64 Artículo 10.3 de la Ley 6/2009.

65 Artículo 10.4 de la Ley 6/2009.

Reducción en adquisiciones de la vivienda habitual del causante (requisito de permanencia 5 años).	98%
Reducción en adquisiciones de Bienes del Patrimonio Histórico o Cultural. (Requisito de permanencia 5 años).	95%
Reducción en los supuestos en los que unos mismos bienes hayan sido objeto de dos o más transmisiones en un periodo máximo de 10 años. Se deducirá de la base imponible el importe satisfecho en las transmisiones precedentes.	
Reducciones <i>inter vivos</i>	
Reducción en adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.	95%
Reducción en adquisiciones de Bienes del Patrimonio Histórico o Cultural.	95%
Tarifa	
Se ha aprobado una tarifa.	
Coefficientes multiplicadores	
Se mantiene un sólo grupo general de coeficientes multiplicadores.	
Bonificaciones <i>inter vivos</i>	
Adquisición de la vivienda habitual por determinados sujetos pasivos	99%
Donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual. El inmueble deberá estar en la Comunidad Autónoma de Cantabria.	99%
Donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la constitución u adquisición de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.	99%
Otras cuestiones	
Equiparación a los cónyuges de las parejas de hecho a efectos de reducciones en la base imponible.	

2. 7. Castilla y León

La Comunidad de Castilla y León ha asimilado a los cónyuges los miembros de uniones de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, dos años anteriores a la muerte del causante y cuya unión se haya inscrito en el Registro de Uniones de Hecho de Castilla y León⁶⁶.

Ha aumentado el importe de las reducciones estatales por parentesco para los grupos I y II y la reducción adicional por minusvalía del contribuyente⁶⁷. En el supuesto de adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades el importe de la reducción asciende a un 99 por 100⁶⁸. En idéntico

66 Artículo 25 del Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado.

67 Artículo 16 del Decreto Legislativo 1/2008.

68 Artículo 21.1 y 2 del Decreto Legislativo 1/2008.

porcentaje se fija la reducción por adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico, siempre que sean cedidos para su exposición durante un periodo superior a 10 años⁶⁹. Determinadas indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas también se beneficiarán de una reducción del 99 por 100⁷⁰, al igual que la adquisición de bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrícola⁷¹.

Castilla y León ha implantado una reducción *inter vivos* del 100 por 100 por aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad⁷².

Finalmente, se ha establecido una bonificación del 99 por 100 tanto en las adquisiciones *inter vivos* como *mortis causa* para contribuyentes pertenecientes a los grupos I y II de parentesco⁷³.

CASTILLA Y LEÓN	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
Por parentesco: Grupo I	60.000 € más 6.000 € por cada año<21
Grupo II	60.000 €
Reducción en adquisiciones por sujetos pasivos discapacitados: Minusvalía entre el 33% y 65%	125.000 €
Minusvalía ≥ 65%	225.000 €
Adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.	99%
Adquisiciones de bienes del Patrimonio Histórico siempre que sean cedidos para su exposición, con determinados requisitos.	99 %
Por indemnizaciones a afectados por el síndrome Tóxico y actos de terrorismo.	99%
Adquisiciones de explotaciones agrarias.	99%
Reducciones <i>inter vivos</i>	
Donaciones realizadas al patrimonio especialmente protegido de discapacitados. Límite: 60.000 €.	100%
Bonificaciones <i>mortis causa</i>	

69 Artículo 18 del Decreto Legislativo 1/2008.

70 Artículo 19 del Decreto Legislativo 1/2008.

71 Artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2008.

72 Artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2008.

73 Artículos 22 y 24 del Decreto Legislativo 1/2008.

Bonificación en adquisiciones por descendientes o adoptados, cónyuge, ascendiente o adoptante del causante.	99%
Bonificaciones <i>inter vivos</i>	
Bonificación en adquisiciones por cónyuge, descendiente o adoptado del donante.	99%
Otras cuestiones	
Equiparación a los cónyuges de los miembros de las parejas de hecho.	

2. 8. Castilla La Mancha

La Comunidad de Castilla La Mancha ha sido una de las autonomías que menor ejercicio de competencias legislativas ha asumido en el ISD. En las adquisiciones *mortis causa* ha establecido una bonificación del 95 por 100 de la cuota para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II⁷⁴. De igual porcentaje se beneficiarán las adquisiciones por personas discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. En idénticos términos se aplicará una bonificación a las aportaciones sujetas al impuesto que se realicen al patrimonio protegido de las personas con discapacidad⁷⁵.

En semejantes condiciones se establecen esas bonificaciones para las adquisiciones *inter vivos*.

Finalmente y, a efectos de la aplicación de las bonificaciones de la cuota, se asimilan a los cónyuges los miembros de parejas de hecho. Las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptados, y las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptantes⁷⁶.

CASTILLA LA MANCHA	
MEDIDA	IMPORTE
Bonificaciones <i>mortis causa</i>	
Adquisiciones por sujetos pasivos de los Grupos I y II.	95%
Adquisiciones por discapacitados \geq 65%.	95%
Aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad de la Ley 41/2003.	95%
Bonificaciones <i>inter vivos</i>	
Adquisiciones por sujetos pasivos de los Grupos I y II que tengan su residencia habitual en Castilla-La Mancha.	95%
Adquisiciones por discapacitados \geq 65%.	95%

74 Artículo 8.1 de la ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Medidas en materia de Tributos Cedidos.

75 Artículo 8. 1. b de la Ley 9/2008.

76 Artículo 8.3 de la Ley 9/2008.

Aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad de la Ley 41/2003.	95%
Otras cuestiones	
Equiparación a efectos de las bonificaciones: de las parejas de hecho a los cónyuges, equiparación a los adoptados y adoptantes de las personas que sean objeto o que realicen, respectivamente, un acogimiento familiar permanente o preadoptivo.	

2. 9. Cataluña

La Comunidad Autónoma de Cataluña se ha sumado a la trayectoria de aquellas autonomías que han desplegado una intensa labor legislativa en el ISD. Esta línea ha sido ratificada para el ejercicio 2010 por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas mediante la que se han seguido modificando diversos aspectos del tributo.

Con carácter general, la pareja de hecho acreditada se asimila al cónyuge y las situaciones de convivencia de ayuda mutua tienen respecto a las adquisiciones *mortis causa* de uno de los convivientes en la herencia del otro, la asimilación a los parientes del grupo II⁷⁷.

Respecto a las reducciones *mortis causa* la Comunidad Autónoma de Cataluña ha incrementado los importes de la reducción por parentesco con una sistemática compleja; por un lado establece los importes generales de reducción en función del grupo de parentesco –tal y como se detalla en el cuadro que sigue-, pero adicionalmente la Ley 26/2009, prevé que el exceso de base imponible se podrá reducir en un 50 por 100 con unos importes máximos para los grupos I y II. En las adquisiciones por contribuyentes de los grupos III y IV no es aplicable ninguna reducción adicional por parentesco⁷⁸. En cambio, se mantienen los importes de ejercicios anteriores para la reducción por minusvalía⁷⁹. Cataluña también ha instaurado una reducción del 100 por 100 de la base imponible en los seguros sobre la vida, con un límite cuantitativo de 9.380 €⁸⁰. En el supuesto de adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades la reducción de la base imponible asciende a un 95 por 100⁸¹. Para la adquisición de la vivienda habitual la reducción máxima se eleva a un importe de 500.000 €, con las precisiones sobre la consideración de vivienda habitual que ha introducido la Ley 26/2009⁸². Cuando se adquiera una finca rústica de dedicación forestal o participaciones en áreas de

77 Artículo 931 de la Ley 25/1998, Disposición Adicional de la Ley 19/1998 y artículo 11 de la Ley 12/2004, en la redacción dada por el artículo 29 de la Ley 26/2009.

78 Artículos 22 y 25 de la Ley 26/2009.

79 Artículo 2.1.b de la ley 21/2001.

80 Artículo 2.1.c de la Ley 21/2001.

81 Artículo 2.d. primero de la Ley 21/2001.

82 Artículo 2.1.d. tercero de la Ley 21/2001.

suelo rústico protegido o en áreas de interés agrícola procederá la aplicación de una reducción del 95 por 100 de la base imponible⁸³. También ha establecido Cataluña una reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico o bienes culturales que asciende al 95 por 100 de la base imponible⁸⁴. De manera diferente a cómo lo han hecho otras Comunidades Cataluña ha establecido la reducción por transmisión consecutiva de bienes con varios porcentajes -50, 30 ó 10 por 100- en función del número de años transcurridos entre las diferentes transmisiones⁸⁵. Tanto para las adquisiciones *mortis causa* como para las *inter vivos* se ha establecido una reducción por derechos de pago único, cuyo régimen jurídico se encuentra regulado en el Reglamento (CE) 1782/2003 del Consejo, de 29 de septiembre⁸⁶.

Esta Comunidad Autónoma ha instaurado una sola reducción *inter vivos* para el supuesto de donación de una vivienda que debe constituir la primera vivienda habitual del descendiente o de cantidades destinadas a la adquisición de esta primera vivienda⁸⁷.

Como novedad para el ejercicio 2010 Cataluña ha simplificado la escala de gravamen que ha pasado de tener 16 a solo 5 escalones, que se mueven entre un tipo mínimo del 7% y un tipo máximo del 32%⁸⁸. También se han modificado los coeficientes multiplicadores que a partir de 2010 se establecen en función del grado de parentesco, sin tener en cuenta el patrimonio preexistente del sujeto pasivo⁸⁹.

83 Artículos 9, 10 y 11 de la Ley 17/2007.

84 Artículo 2.d) quinto Ley 21/2001, en la redacción dada por el artículo 36 de la Ley 16/2008.

85 Artículo 2.2 de la Ley 21/2001.

86 Disposición Adicional cuarta de la Ley 21/2005, de 29 de diciembre, de medidas financieras.

87 Artículo 13 de la Ley 17/2007.

88 Artículo 3 de la Ley 31/2002, en la redacción dada por el artículo 27 de la Ley 26/2009.

89 Artículo 28 de la ley 26/2009.

CATALUÑA	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones mortis causa	
Por general por parentesco: Grupo I	275.000 € + 33.000 € por cada año < 21 límite: 539.000 €
Grupo II	cónyuge: 500.000 € hijo: 275.000 € otros descendientes: 150.000 € ascendientes: 100.000 €
Grupo III	50.000 €
Reducción adicional por parentesco para los grupos I y II	50%(exceso de BI) con límites
Reducción en adquisiciones por sujetos pasivos discapacitados.	245.000-570.000 €
Reducción en cantidades percibidas por beneficiarios de contratos de seguro. Límite: 9.380 €.	100 %
En adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.	95%
En adquisición de vivienda habitual.	500.000 €
En adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal.	95%
Adquisición de explotaciones agrarias por cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, o colaterales hasta tercer grado, siempre que resulten adjudicatarios de la misma o atribuida por el causante.	95%
Adquisición de explotaciones agrarias por personas jurídicas (Ley 19/1995, modernización explotaciones agrarias).	95%
En adquisición de Bienes del Patrimonio Histórico y bienes culturales.	95%
En supuestos de que unos mismos bienes hayan sido objeto de 2 o más transmisiones en un período máximo de 10 años.	50%, 30%, 10%
Reducciones inter vivos	
Reducción por la donación de una vivienda que debe constituir la primera vivienda habitual del descendiente o de cantidades destinadas a la adquisición de esta primera vivienda. Límite 60.000 € ó 120.000 € (discapacidad \geq 65%).	95%
Reducciones mortis causa e inter vivos	
En derechos de pago único en el marco de la PAC. Límite: 36.000 €.	100%

Tarifa y coeficientes
Aprobación de la tarifa del impuesto. Aprobación de los coeficientes multiplicadores.
Otras cuestiones
Equiparación de los miembros de las uniones estables de parejas a los cónyuges. Equiparación, a efectos de las reducciones en adquisiciones <i>mortis causa</i> , de las situaciones convivenciales de ayuda mutua a parientes del Grupo III. Reglas de aplicación de determinadas reducciones <i>mortis causa</i> en los supuestos de liquidación de la sociedad de gananciales. Modificación del plazo de presentación.

2. 10. Extremadura

La Comunidad Autónoma de Extremadura ha regulado diferentes elementos del impuesto, tanto en las adquisiciones *mortis causa* como *inter vivos*.

Por lo que respecta a las primeras, ha establecido la reducción por parentesco exclusivamente para los parientes comprendidos en el grupo I⁹⁰. Adicionalmente, también ha incrementado los importes de la reducción por minusvalía⁹¹. El importe de la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante se fija en función del valor real del inmueble y de la calificación de la vivienda como de protección pública en el momento del fallecimiento⁹². En el supuesto de adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades la Comunidad Extremeña ha incrementado la reducción hasta un 100 por 100 de la base imponible, al igual que para la adquisición de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrícola⁹³.

En las adquisiciones *inter vivos* se mantiene la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades en los mismos términos contemplados para las adquisiciones *mortis causa*, aunque el porcentaje de reducción desciende a un 99 por 100⁹⁴. También con este porcentaje se ha instaurado en la Comunidad de Extremadura la reducción por donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual⁹⁵ y la reducción por donación de un inmueble que deba constituir la primera vivienda habitual⁹⁶.

90 Artículo 10 del Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado.

91 Artículo 11 del Decreto Legislativo 1/2006.

92 Artículos 12 y 13 del Decreto Legislativo 1/2006.

93 Artículo 15 del Decreto Legislativo 1/2006.

94 Artículo 15 quinquies del Decreto Legislativo 1/2006.

95 Artículo 15 bis del Decreto Legislativo 1/2006.

96 Artículo 15 ter del Decreto Legislativo 1/2006.

EXTREMADURA	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
Por parentesco: Grupo I	18.000 + 6.000 € por cada año menos de 21 máximo de 70.000 €.
Reducción en adquisiciones por sujetos pasivos discapacitados.	
≥ 33 e < 65%	150.000 €
≥ 65% y grupos I y II	100%
≥ 65% otros	300.000 €
Por adquisición de vivienda habitual del causante:	
• Con carácter general.	del 95 al 100 %
• Si tiene consideración de vivienda protección pública.	
En adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.	100%
En adquisiciones Ley Modernización de Explotaciones agrarias.	100%
Reducciones <i>mortis causa e inter vivos</i>	
Reducción en las donaciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades societarias.	99%
Reducción en la donación a descendientes de cantidades destinadas a la adquisición de la primera vivienda que vaya a constituir su residencia habitual. Limite: 122.000 €.	99%
Reducción en la donación de vivienda habitual a descendientes.	99%
Reducción en las donaciones de explotaciones agrarias.	99%
Otras cuestiones	
Equiparación, a efectos del ISD, de los miembros de las uniones estables de parejas a los cónyuges.	

2. 11. Galicia

La Comunidad Autónoma de Galicia también ha incidido de manera notable sobre los diferentes elementos del impuesto. Con carácter general, equipara 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 matrimonio⁹⁷.

Respecto a las adquisiciones *mortis causa* Galicia ha aprobado la reducción por parentesco incrementado los importes estatales⁹⁸. La misma línea ha seguido

97 Artículo 25 de la ley 9/2008, de 28 de julio, gallega de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

98 Artículo 1 de la Ley 9/2008.

respecto a la reducción adicional en caso de minusvalía del contribuyente, distinguiendo el importe de reducción en función del grado de discapacidad, de la relación de parentesco con el causante y del patrimonio preexistente del adquirente⁹⁹. Para la reducción por vivienda habitual del causante también se han previsto diferentes porcentajes en función del valor real del inmueble¹⁰⁰. La Comunidad gallega ha establecido una reducción del 99 por 100 para el supuesto de adquisición de empresa individual, negocio profesional y adquisición de participaciones sociales en entidades. Resulta llamativa la exigencia prevista por esta Comunidad ya que, para poder beneficiarse de esta reducción será necesario que la empresa, negocio o entidad tenga el centro de gestión y el domicilio fiscal ubicado en Galicia siendo imprescindible que se mantenga durante los 5 años siguientes a la fecha del devengo¹⁰¹. Para la adquisición de participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrícola se ha fijado una reducción del 99 por 100; si se transmite una finca rústica de dedicación forestal ubicada en terrenos incluidos en la Red gallega de espacios protegidos, la reducción a la base descenderá a un 95 por 100¹⁰². Finalmente, Galicia ha establecido una reducción *mortis causa* para el supuesto de indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas que asciende a un 99 por 100¹⁰³.

Respecto a las adquisiciones *inter vivos* se ha fijado una reducción del 99 por 100 para el supuesto de adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades con requisitos similares a los previstos para las adquisiciones *mortis causa*¹⁰⁴. También está prevista una reducción del 95 por 100 para las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes o mujer víctima de la violencia de género, para la adquisición de la vivienda habitual¹⁰⁵. Las reducciones por la adquisición de bienes y derechos afectos a explotaciones agrarias se regulan en términos similares a las adquisiciones *mortis causa*¹⁰⁶.

La Comunidad Autónoma de Galicia ha aprobado sus propias escalas de gravamen distinguiendo entre adquisiciones *mortis causa* e *inter vivos*¹⁰⁷. También

99 Artículo 2 de la Ley 9/2008.

100 Artículo 7 de la Ley 9/2008.

101 Artículo 5 de la Ley 9/2008.

102 Artículos 6 y 8 de la Ley 9/2008. Para el ejercicio 2010 el artículo 60.1 de la Ley 9/2009 ha introducido una modificación; así, la condición del adquirente que a la fecha del devengo del impuesto tenga la condición de agricultor profesional se amplía a la posibilidad de que lo sea el propio adquirente o el cónyuge.

103 Artículo 3 de la Ley 9/2008.

104 Artículos 13 y 14 Ley 9/2008.

105 Artículo 16 de la Ley 9/2008.

106 Artículos 14 y 15 de la Ley 9/2008.

107 Artículo 21 de la Ley 9/2008.

ha establecido unos coeficientes multiplicadores reducidos¹⁰⁸. Para los grupos I y II de parentesco se han instaurado dos deducciones del 99 y del 100 por 100, respectivamente¹⁰⁹.

GALICIA	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
Por parentesco:	1.000.000 €
a) Grupo I	+100.000 € por cada año menor de 21.
b) Grupo II	
1. Descendientes y adoptados:	
≥ 21 años y < 25 años.	900.000 €
Por cada año > 21 hasta 24 años.	100.000 €/año
2. Cónyuges, descendientes y adoptados de 25 ó más años, ascendientes y adoptantes.	
c) Grupo III	18.000 €
	8.000 €
En adquisición <i>mortis causa</i> por discapacitados:	
a) Personas discapacitadas, minusvalía ≥ 33% y < 65 %.	150.000 €
b) Grupos I y II que acrediten un grado de minusvalía ≥ 65 %.	100 %
c) Personas que acrediten un grado de minusvalía ≥ 65 %.	300.000 €
Por adquisición de vivienda habitual. Porcentajes de reducción:	
• Hasta 150.000 € como valor real del inmueble.	99 %
• De 150.000,01 € a 300.000,00 €	97 %
• Más de 300.000,00 €	95 %
• Cuando la adquisición corresponda al cónyuge.	100 %
Adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades.	99%
Por la adquisición de de fincas rústicas incluidas en la Red gallega de espacios protegidos.	95%
Por la adquisición de explotaciones agrarias y de elementos afectos ubicadas en Galicia.	99%
En adquisición de las indemnizaciones del síndrome tóxico.	99%
Por prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo.	99%
Reducciones <i>inter vivos</i>	

108 Artículo 22 de la Ley 9/2008.

109 Artículos 23 y 24 de la Ley 9/2008.

Por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias en los pactos sucesorios sin fallecimiento del transmitente.	mismos requisitos <i>mortis causa</i>
Por la adquisición de dinero por los hijos y descendientes menores de 35 años o mujer víctima de la violencia de género, destinado a su vivienda habitual. Límite: 60.000 €.	95%
Por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades.	99%
Por la adquisición de explotaciones agrarias.	99%
Tarifa	
1. Grupo I y II (Sucesiones).	Tipo máximo del 18%
2. Grupo I y II (Donaciones).	y 6 tramos.
3. Grupos III y IV.	Tipo máximo del 9% y 3 tramos.
	Mantiene la tarifa actualmente vigente.
Coefficientes multiplicadores	
Coefficientes multiplicadores reducidos .	
Deducciones <i>mortis causa</i>	
Grupo I (adquisiciones por descendientes y adoptados < 21 años).	99%
Grupo II (hasta 125.000 €).	100%
Otras deducciones	
Deducción por solicitud de valoración previa.	Importe de la tasa
Otras cuestiones	
Equiparación de las uniones estables de pareja al matrimonio.	

2. 12. La Rioja

La Comunidad Autónoma de La Rioja no ha hecho uso de sus competencias legislativas respecto al ISD de manera tan intensa como otras autonomías. Así, en las adquisiciones *mortis causa* no ha regulado las reducciones por parentesco y minusvalía. Se ha centrado en las transmisiones de elementos específicos. En primer lugar, ha instaurado la reducción por adquisición de la vivienda habitual fijándola en un 95 por 100 y con un límite máximo de 122.606,47 € por cada sujeto pasivo¹¹⁰. Para las adquisiciones de empresa individual, explotación agraria, negocio profesional o participaciones en entidades la reducción sobre la base imponible se ha establecido en un 99 por 100. Al igual que sucede en otras Comunidades resulta llamativo que

¹¹⁰ Artículo 5.4 de la Ley 5/2008. La misma redacción le ha dado a esta medida el artículo 5.4 de la Ley 6/2009, de 15 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2010.

la La Rioja exija para aplicar esta medida que la empresa individual o negocio profesional se encuentren situados en su territorio y, que, las participaciones sociales en entidades tengan su domicilio fiscal y social también en la Comunidad¹¹¹.

En esos mismos términos y con idéntica cuantía se instauran las reducciones *inter vivos* por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones sociales en entidades¹¹².

La Rioja ha establecido una bonificación *mortis causa* del 99 por 100 de la cuota para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II¹¹³. Para las adquisiciones *inter vivos* se han establecido dos tipos de deducciones; por un lado, una deducción del 100 por 100 de la cuota en las donaciones de dinero de padres a hijos para la adquisición de su primera vivienda habitual¹¹⁴. La donación de la primera vivienda habitual de padres a hijos también gozará de una bonificación fijada en función del valor real del inmueble transmitido¹¹⁵.

LA RIOJA	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
En adquisiciones de la vivienda habitual del causante. Requisito de permanencia de 5 años. Límite: 122.606,47 € por cada sujeto pasivo.	95%
En adquisiciones de empresa individual, explotación agraria, negocio profesional o participaciones en entidades. A efectos de aplicación de esta medida en el ISD, se asimilan a los cónyuges los miembros de las uniones de hecho. Estos bienes deben estar situados en La Rioja.	99%
Reducciones <i>inter vivos</i>	
En adquisiciones de empresa individual, explotación agraria, negocio profesional o participaciones en entidades. Requisitos similares a la adquisición <i>mortis causa</i> .	99%
Deducciones <i>mortis causa</i>	
En adquisiciones por sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II.	99%
Deducciones <i>inter vivos</i>	
Por donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos para la adquisición de su primera vivienda habitual.	100%
Para las donaciones de primera vivienda habitual de padres a hijos.	En función del valor real de la vivienda donada

111 Artículo 5.1 y 4 de la Ley 5/2008, en la redacción dada por el artículo 5.4 de la Ley 6/2009.

112 Artículo 10.1 y 2 de la Ley 6/2007. la misma redacción ha dado a estas reducciones el artículo 10.1 y 2 de la Ley 6/2009.

113 Artículo 8 de la Ley 6/2007, la misma redacción mantiene el artículo 8 de la Ley 6/2009.

114 Artículo 12 de la Ley 5/2008, la misma redacción mantiene el artículo 10.1 de la Ley 6/2009.

115 Artículo 13 de la Ley 5/2008, la misma redacción mantiene el artículo 10.1 de la Ley 6/2009.

2. 13. Madrid

La Comunidad Autónoma de Madrid ha sido pionera en la aprobación de medidas en el ISD, su trayectoria ha sido seguida por muchas otras Comunidades. Para el ejercicio 2010 se han introducido algunos cambios en diferentes elementos del impuesto.

En las adquisiciones *mortis causa* se han regulado las reducciones por parentesco y minusvalía, incrementado los porcentajes estatales¹¹⁶. Para los beneficiarios de seguros sobre la vida el porcentaje se ha incrementado hasta un 100 por 100, con un límite de 9.200 € por sujeto pasivo cualquiera que sea el número de contratos de seguros de los que sea beneficiario¹¹⁷. La reducción por adquisición de la vivienda habitual se ha fijado en un 95 por 100, siempre que el adquirente mantenga la adquisición en su patrimonio durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante¹¹⁸. Con idéntico porcentaje y requisito de permanencia se ha instaurado en la Comunidad de Madrid la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades y la reducción por adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico¹¹⁹. En cambio, se eleva a un 99 por 100 la reducción por indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas¹²⁰.

Madrid ha aprobado su escala de gravamen que consta de 16 tramos y oscila entre un tipo mínimo del 7,65% y un máximo del 34%¹²¹; también sus propios coeficientes multiplicadores¹²².

Las bonificaciones, tanto *mortis causa* como *inter vivos*, se han fijado en un 99 por 100 de la cuota para contribuyentes pertenecientes a los grupos I y II de parentesco, manteniéndose la tributación de un 1% a los meros efectos de control¹²³.

116 Artículo 3.1.1 de la Ley 10/2009, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

117 Artículo 3.1.2 de la Ley 10/2009.

118 Artículo 3.1.3 de la Ley 10/2009.

119 Artículo 3.1.3 de la Ley 10/2009.

120 Artículo 3.2 de la Ley 10/2009.

121 Artículo 3.3 de la Ley 10/2009.

122 Artículo 3.4 de la Ley 10/2009.

123 Artículo 3.5.1 y 2 de la Ley 10/2009.

MADRID	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
Por parentesco: a) Grupo I	16.000 € +4.000 € por cada año menos de 21
b) Grupo II	16.000 €
c) Grupo III	8.000 €
En adquisición por discapacitados: a) Personas discapacitadas, minusvalía \geq 33% y < 65 %.	55.000 €
b) Personas que acrediten un grado de minusvalía \geq 65 %.	153.000 €
Por cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida	100%
Por adquisición de la vivienda habitual del causante (plazo de permanencia de 5 años).	95%
Por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades (plazo de permanencia de 5 años).	95%
Por adquisición de Bienes del Patrimonio Histórico.	95%
En adquisición de las indemnizaciones del síndrome tóxico.	99%
Por indemnizaciones a los herederos de los afectados por el Síndrome Tóxico o por terrorismo.	99%
Tarifa y coeficientes multiplicadores	
Se aprueban la escala del impuesto y los coeficientes multiplicadores.	
Bonificaciones	
En adquisiciones <i>mortis causa</i> por sujetos pasivos Grupo I y II.	99%
En adquisiciones <i>inter vivos</i> por sujetos pasivos Grupo I y II.	99%
Otras cuestiones	
Equiparación de las uniones estables de pareja al matrimonio.	

2. 14. Murcia

Junto con Castilla La Mancha la Región de Murcia ha sido una de las Comunidades que menor ejercicio de competencias normativas ha llevado a cabo sobre el ISD.

Solo se ha regulado la reducción *mortis causa* por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades fijándose en un 99 por 100. Al igual que otras autonomías, Murcia exige para aplicar esta medida que la empresa o negocio estén situados en la Comunidad y que las participaciones sean en entidades con domicilio fiscal y social en Murcia¹²⁴.

124 Artículo 2 de la Ley 15/2002 y artículo 3 de la Ley 13/2009, de 23 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, tributos propios y medidas administrativas para el año 2010.

En términos similares se ha establecido la reducción para las adquisiciones *inter vivos*. Sin embargo, en las adquisiciones de esta naturaleza se ha añadido una reducción del 99 por 100 por adquisición de la vivienda habitual por parte de determinados sujetos pasivos¹²⁵. Una reducción del 99 por 100 ha fijado la Comunidad para las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la constitución o adquisición de una empresa individual, negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades¹²⁶. Finalmente, para las adquisiciones *mortis causa* de sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II se ha instaurado una deducción del 99 por 100 de la cuota.

MURCIA	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
En adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades situados en la Comunidad de Murcia.	99%
Reducciones <i>inter vivos</i>	
En adquisiciones de empresa individual o negocio profesional, participaciones en entidades o explotaciones agrarias.	99%
En adquisiciones de una vivienda que vaya a constituir la habitual del sujeto pasivo o donaciones en metálico destinadas a la adquisición de la que vaya a constituir su vivienda habitual. Límite: 50.000 € por donatario.	99%
En donaciones dinerarias de padres a hijos para la adquisición de la primera vivienda habitual. Límite: 150.000 €.	99%
En donaciones dinerarias de padres a hijos para la constitución de una empresa individual, negocio profesional o adquisición de participaciones en entidades.	99%
Deducciones	
En adquisiciones <i>mortis causa</i> por sujetos pasivos incluidos en el Grupo I y II.	99%

2. 15. Valencia

La Comunidad Autónoma de Valencia también ha incidido de manera significativa sobre el régimen jurídico del impuesto. Así, en las adquisiciones *mortis causa* ha regulado la reducción por parentesco para los grupos I y II que oscila entre los 40.000 y 96.000 €¹²⁷. También se han aumentado los porcentajes de reducción

125 Artículo 3 de la Ley 13/2009.

126 Artículo 3. cuatro de la Ley 11/2007.

127 Artículo 10. uno. b) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y restantes tributos cedidos. En la redacción dada por el artículo 31 de la Ley 14/2005.

—entre 120.000 y 240.000 €— en el supuesto de minusvalía del contribuyente¹²⁸. Con determinados requisitos se ha establecido una reducción del 95 por 100 de la base imponible en la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones sociales en entidades¹²⁹. Por adquisición de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrícola se ha fijado una reducción del 95 por 100 que, bajará al 90 por 100 en algunos supuestos en los que el causante tuviera entre 60 y 64 años¹³⁰. En el supuesto de adquisición de bienes del patrimonio histórico también se ha previsto una reducción del 95, 50 ó 25 por 100 de la base imponible en función de la cesión gratuita del bien para su exposición al público¹³¹.

En las adquisiciones *inter vivos* se han establecido reducciones por parentesco y minusvalía en términos similares a las adquisiciones *mortis causa*¹³². La reducción por adquisición de empresa individual agrícola, empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades se ha regulado en las condiciones y porcentajes previstos para las *mortis causa*¹³³.

También ha aprobado la Comunidad valenciana su propia escala de gravamen y coeficientes multiplicadores¹³⁴.

Valencia ha instaurado una bonificación *mortis causa* que asciende al 99 por 100 de la cuota para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II, pero con una importante limitación ya que, exclusivamente se podrán beneficiar de esta medida aquellos contribuyentes que tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto¹³⁵. En las adquisiciones *mortis causa* por personas discapacitadas también se ha previsto una bonificación del 99 por 100 de la cuota¹³⁶.

Las bonificaciones *inter vivos* de la cuota se han regulado en las mismas condiciones y con idénticos porcentajes que las *mortis causa*¹³⁷.

128 Artículo 10. uno. b) Ley 13/1997, en la redacción dada por el artículo 13 de la Ley 10/2006.

129 Artículo 10. dos. tres y cuatro de la Ley 13/1997, en la redacción dada por el artículo 34 de la Ley 11/2002.

130 Artículo 10.dos.1º de la Ley 13/1997, en la redacción dada por el artículo 14 de la Ley 10/2006.

131 Artículo 10. Dos. 2 de la Ley 13/1997, en la redacción dada por el artículo 17 de la Ley 9/2001.

132 Artículo 10. bis. 1 y 2 de la Ley 13/1997, en la redacción dada por el artículo 30 de la Ley 14/2007 y por el artículo 30 de la Ley 16/2008.

133 Artículo 10. bis. 3. 4. y 5 de la Ley 13/1997.

134 Artículo 11. 5 de la Ley 13/1997 (redacción dada por el artículo 38 de la Ley 9/1999) y artículo 12 de la Ley 13/1997 (redacción dada por el artículo 39 de la Ley 9/1999).

135 Artículo 12. bis a) de la Ley 13/1997, en la redacción dada por el artículo 14 de la Ley 10/2006.

136 Artículo 12 bis b) de la Ley 13/1997, en la redacción dada por el artículo 16 de la Ley 10/2006.

137 Artículo 12 bis c) y d) de la Ley 13/1997, en la redacción dada por el artículo 31 de la Ley 16/2008 y el artículo 31 de la Ley 14/2007.

VALENCIA	
MEDIDA	IMPORTE
Reducciones <i>mortis causa</i>	
Para adquisiciones por personas incluidas en el Grupo I.	40.000-96.000
Para adquisiciones por personas incluidas en el Grupo II.	40.000
Para adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%.	120.000
Para adquisiciones por personas con discapacidad psíquica, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, y por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65%.	240.000
Por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.	95%
Por adquisición de empresa individual agrícola.	90 ó 95%
Por adquisiciones de Bienes del Patrimonio Histórico Artístico siempre que sean cedidos gratuitamente para su exposición.	25%, 50% ó 95%
Reducciones <i>inter vivos</i>	
Para adquisiciones por hijos o adoptados menores de 21 años.	40.000-96.000
Para adquisiciones por hijos o adoptados de 21 o más años y padres o adoptantes.	40.000
Para adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial con un grado de minusvalía igual o superior al 65 % y con discapacidad psíquica con una minusvalía igual o superior al 33%.	240.000
Para adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 33% que sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante.	120.000
Por adquisición de empresa individual agrícola, empresa individual o negocio profesional o participaciones sociales en entidades.	95% ó 90%
Tarifa y coeficientes multiplicadores	
Se aprueban la escala del impuesto y los coeficientes multiplicadores.	
Bonificaciones <i>mortis causa</i>	
En adquisiciones por sujetos pasivos Grupo I y II, que sean residentes en la Comunidad valenciana.	99%
En adquisiciones por discapacitados físicos o sensoriales (minusvalía $\geq 65\%$) o psíquicos (minusvalía $> \text{ó} = 33\%$), independientemente del parentesco.	99%
Bonificaciones <i>inter vivos</i>	
En adquisiciones por hijos, adoptados, padres y adoptantes del donante. Residencia habitual en la Comunidad Valenciana.	99%
En adquisiciones por discapacitados físicos o sensoriales (minusvalía $\geq 65\%$) o psíquicos (minusvalía $\geq 33\%$) que sean hijos, adoptados, padres y adoptantes del donante.	99%

3. EL EJERCICIO DE COMPETENCIAS NORMATIVAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS PROVOCA DESIGUALDAD DE TRATO FISCAL EN EL TERRITORIO NACIONAL

Después de resumir la ingente cantidad de normas autonómicas que inciden sobre el ISD, se pone en evidencia el diferente tratamiento tributario de los contribuyentes dentro del territorio nacional. Las desigualdades que ha provocado la aplicación del régimen jurídico de este tributo han acrecentado los problemas de deslocalización interna o, al menos, de igualdad de trato fiscal en las distintas Comunidades. En la actualidad existen grandes disparidades de carga fiscal en función de la residencia del transmitente, del lugar donde se ubiquen los inmuebles transmitidos e incluso, en determinados casos, en función de la residencia del adquirente (Comunidad Autónoma de Valencia). Tales disparidades se deben principalmente a las siguientes razones:

- a) El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas les confiere unas amplias competencias normativas en el ISD. Así, pueden regular numerosos elementos de este tributo tales como reducciones de la base imponible, tarifa, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente de heredero y donatario, deducciones, bonificaciones de la cuota, gestión y liquidación (artículos 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, en adelante LOFCA, 40 de la Ley 21/2001 y 48 de la Ley 22/2009).
- b) La mayoría de Comunidades Autónomas han hecho uso de estas amplias competencias normativas. Quizás por imitación de lo que sucede en las Comunidades Forales la línea común de actuación ha sido la práctica eliminación del impuesto en diversas Comunidades. En Aragón, Baleares, Madrid, Murcia o Valencia se ha suprimido para las transmisiones *mortis causa* a favor de los hijos menores de 21 años. En otros casos -como Madrid, Cantabria o Valencia- también se ha llegado a erradicar el gravamen sobre este tipo de transmisiones cuando se realizan en favor de cónyuges y descendientes. La Comunidad de Madrid ha sido pionera en esta línea de actuación. Con la aprobación de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas estableció para los residentes en ese territorio una bonificación del 99% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, manteniéndose el 1% a meros efectos de control. Su ejemplo ha sido seguido en los casos citados.
- c) En la actualidad quedan algunas Comunidades que no han llevado a esos extremos las facultades conferidas sobre este impuesto cedido. Así, Andalucía ha establecido mejoras limitadas respecto a la normativa estatal centradas fundamentalmente en el hecho imponible de las adquisiciones

mortis causa. Por su parte, Cataluña tampoco ha ejercido su potestad normativa para introducir beneficios importantes en el impuesto. La medida más relevante respecto a la legislación estatal es la deducción a la cuota del 80 por 100 en las donaciones de dinero a descendientes, para la adquisición de la vivienda habitual. Sin embargo, si tenemos en cuenta el precio de los inmuebles el límite cuantitativo de la medida (120.000 euros, como máximo) condiciona su relevancia práctica. Extremadura también establece cambios poco representativos respecto al régimen común, con algunas variaciones en las reducciones por grupos de parentesco.

La consecuencia es la diferencia de tratamiento tributario de las sucesiones y donaciones en el territorio español, ya que por aplicación del punto de conexión en las transmisiones *mortis causa* la Comunidad Autónoma competente será la de la residencia habitual del causante. En las transmisiones lucrativas *inter vivos* dependerá de la naturaleza del bien transmitido; así, si es un inmueble la Comunidad Autónoma competente será aquella donde radique el mismo. Si el bien transmitido es de otra naturaleza será competente la Comunidad donde tenga su residencia habitual el donatario. Ante este panorama no es de extrañar que en ciertas Comunidades Autónomas haya aumentado el índice de donaciones de inmuebles pues en aplicación del mencionado criterio de conexión quedarán prácticamente exoneradas de tributación.

4. LAS MEDIDAS ADOPTADAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL ISD Y SU COMPATIBILIDAD CON LAS LIBERTADES COMUNITARIAS

Es inevitable que abordemos, aunque sea de manera somera, la compatibilidad del ingente número de medidas fiscales introducidas por las Comunidades Autónomas en el ISD con lo dispuesto en el Tratado Constitutivo de la Unión Europea; en particular, a la luz de la libertad de establecimiento (artículo 43) y de la libre circulación de capitales (artículos 56 y 58) tomando en consideración la jurisprudencia sentada por el TJCE.

4.1. Normativa autonómica en el ISD y libertad de establecimiento

Según dispone el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea:

“En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restric-

ciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales”.

El TJCE ha analizado la compatibilidad de ciertas medidas aprobadas por los Estados miembros con la libertad de establecimiento. En este sentido, destaca la Sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts y Vogten/Beelgische Staat*, asunto C-464/05, que tiene como antecedentes jurisprudenciales a la Sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C-364/01 y a la Sentencia de 23 de febrero de 2006, *Van Hilten-van der Heijden*, C-513/03. La Sentencia de 2007 aborda esta problemática tras el fallecimiento de un residente belga en 2003 que dejó como herederos a su esposa y a su hijo. En virtud del artículo 60 *bis*, apartado primero, letra b) del Código Belga del impuesto sobre sucesiones, quedaban exentas de este tributo “las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo, siempre que al menos el 50 por 100 de la empresa o de las participaciones en la sociedad hayan pertenecido al difunto y/o a su cónyuge interrumpidamente durante los tres años anteriores al fallecimiento y que se incluyan espontáneamente en la declaración del impuesto sobre sociedades”.

Entre los bienes que dejó el causante se encontraban unas participaciones de dos sociedades domiciliadas en Maastricht (Países Bajos) que cumplían con la exigencia de haber empleado durante más de tres años a cinco trabajadores cada una. No obstante, la exención le fue denegada porque el apartado quinto del artículo 60 *bis*, exige que la sociedad emplee al menos a cinco trabajadores en Bélgica, durante los tres años anteriores al fallecimiento. Los demandantes interpretaron que la aplicación de esta norma iba en contra de lo dispuesto en los artículos 43 y 56 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas analizó el caso afirmando que, a “falta de una justificación válida, el artículo 43 CE se opone a una norma tributaria de un Estado miembro en materia de impuesto sobre sucesiones que excluye de la exención de dicho impuesto prevista para las empresas familiares a las empresas que empleen, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, al menos a cinco trabajadores en otro Estado miembro, mientras que concede dicha exención cuando los trabajadores están empleados en una región del primer Estado miembro”.

La norma en cuestión introducía una discriminación indirecta entre los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, basada en el criterio del lugar en el que hayan empleado a un número de trabajadores durante un determinado

período; diferencia que puede obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento de dichos sujetos pasivos.

En la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se establece por parte del Estado español la siguiente reducción en el artículo 20.2.c):

“En los casos en los que en la base imponible de una adquisición «mortis causa» que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 16 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.”.

Como puede verse, la normativa estatal condiciona la aplicación de este beneficio fiscal al cumplimiento de una serie de requisitos objetivos, subjetivos y temporales; pero ninguna de estas exigencias vulnera la libertad de establecimiento impuesta por el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. No se supedita la aplicación de este beneficio fiscal a que la entidad cuyas participaciones se transmiten *mortis causa* tenga su domicilio social en territorio español.

Sin embargo, en nuestro sistema tributario el ISD es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas. Aparte de la cesión del 100% de su recaudación y de competencias de gestión, estos entes territoriales tienen significativas competencias normativas sobre los elementos del tributo. Las Comunidades Autónomas tienen capacidad para regular las reducciones a aplicar sobre la base imponible. Sobre este elemento del tributo pueden actuar en una doble vertiente. Por un lado, pueden crear nuevas reducciones “siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate”. En segundo término, pueden regular las reducciones dispuestas por el Estado pero, en este caso, “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”.

Muchas Comunidades han regulado la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.-Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Castilla y León, Extremadura, Galicia, La Rioja o Murcia- introduciendo nuevos matices para poder aplicar este incentivo. Exigen que la entidad tenga su domicilio social en el territorio de la Comunidad y, en algún caso como el de La Rioja, también se requiere que el adquirente tenga su domicilio fiscal ubicado en ese mismo territorio.

Cabría plantearse si las limitaciones introducidas por la ingente normativa aprobada por estos entes territoriales en el ISD vulneran lo dispuesto en algunos mandatos de nuestro ordenamiento; nos estamos refiriendo al artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA), según el cual:

“En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”.

En definitiva, las disposiciones aprobadas por las Comunidades Autónomas se apartan de lo dispuesto en nuestra Ley Orgánica de cabecera dentro del sistema de financiación, puesto que no pueden adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes.

Pero, además, tales normas irían en contra de la libertad de establecimiento del artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Según la jurisprudencia del TJCE no se puede supeditar la aplicación de un beneficio fiscal, en nuestro caso de una reducción por transmisión *mortis causa* de la empresa familiar, a que la entidad tenga su domicilio social en el territorio no ya de un concreto Estado miembro sino de una determinada Comunidad Autónoma; sin duda alguna, con este tipo de disposiciones que restringen la aplicación de significativos beneficios fiscales se obstaculiza la libertad de establecimiento.

4.2. Normativa autonómica en el ISD y libre circulación de capitales

El principio de la libre circulación de capitales se reconoce en los artículos 63 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Así, establece el apartado 1 del artículo 63 que “quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”. Por su parte, el apartado primero del artículo 65 introduce algunas precisiones al contenido del mencionado principio señalando que, lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

“a. Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

b. Adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular de materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública”.

El apartado 3 del artículo 65 advierte que las medidas y procedimientos a que hace referencia “no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.”

Antes de analizar si las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas respetan el contenido y los límites de la libertad de circulación de capitales, se ha de hacer referencia a la jurisprudencia sentada por el TJCE sobre el mencionado principio. En numerosas ocasiones el Tribunal se ha pronunciado sobre la compatibilidad de medidas tributarias establecidas por los Estados miembros y la libertad de circulación de capitales.

Así, desde un primer momento, en la Sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, asunto C-279/93, párrafo 21, manifestó que “aunque en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario”.

En otros pronunciamientos el Tribunal ha seguido reiterando que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario y absteniéndose de toda discriminación basada en la nacionalidad (Sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielox*, asunto C-80/94, párrafo 16; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, asunto C-391/97, párrafo 20; de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, asunto C-35/98, párrafo 32; de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, asunto C-256/06, párrafo 36).

Más recientemente el Tribunal en la Sentencia de 17 de enero de 2008, *Theodor Jäger* contra *Landsthul*, asunto C- 256/06, ha analizado si la normativa alemana a efectos del Impuesto sobre Sucesiones vulneraba el principio de libre circulación de capitales ya que, en la valoración de los bienes comprendidos en la transmisión *mortis causa*, utilizaba un método menos favorable de estimación y de cálculo del impuesto adeudado respecto a un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro. Finalmente, el Tribunal declaró:

“El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1), en relación con el artículo 73 D del Tratado CE (actualmente artículo 58 CE), debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que, a efectos del cálculo del impuesto de sucesiones sobre una herencia formada por bienes situados en el territorio de dicho Estado y por un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro,

- establece que se tomará en consideración el bien situado en ese otro Estado miembro por su valor venal, mientras que a un bien idéntico situado en el territorio nacional se aplicará un procedimiento especial de valoración cuyos resultados sólo corresponde, como media, al 10 % de ese valor venal, y
- reserva a los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional la aplicación de una exoneración fiscal concedida en función de tales bienes, así como la consideración de su valor residual únicamente en el 60 % de su importe”.

El Tribunal se ha ocupado de un supuesto similar en la Sentencia de 27 de enero de 2009, *Persche*, asunto C-318-07, también en relación con la normativa alemana pero, en este caso, respecto al Impuesto sobre la Renta. Se examina si vulneraría la libertad de circulación de capitales la deducibilidad fiscal de una donación a favor de un organismo declarado de utilidad pública situado en Alemania, negándose este beneficio fiscal si el organismo se encontrase en otro país.

Aunque en la Ley estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se advierten medidas que infrinjan la libertad de circulación de capitales, el desmesurado uso de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas parece, en algunos casos, ir de nuevo en contra de un principio comunitario.

4.2.1. La reducción por transmisión de la vivienda habitual

Han sido muchas las Comunidades Autónomas que han regulado la reducción por transmisión de la vivienda habitual contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987. Básicamente, el beneficio fiscal consiste en la posibilidad que tiene el contribuyente de reducir la base imponible del tributo en un 95 por 100, con un límite máximo de 122.606,47 euros, siempre que se mantenga la adquisición de la vivienda durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.

Comunidades Autónomas como Canarias, Extremadura y Galicia han incrementado el porcentaje de la reducción estatal, llegando en algunos supuestos al 100% por 100, pero condicionan la aplicación del beneficio fiscal a la necesaria situación de la vivienda dentro del territorio de la Comunidad Autónoma competente. Tomando en consideración la jurisprudencia del TJCE, las mencionadas medidas parecen que tienen difícil encaje con la libertad de circulación de capitales.

4.2.2. *Las reducciones por transmisión de empresas y explotaciones agrícolas*

Varias Comunidades han regulado este tipo de reducciones fijando condicionantes más restrictivos que los establecidos por la legislación estatal. Así, tal y como hemos analizado al hilo de la libertad de establecimiento, Comunidades como Andalucía, Asturias, Galicia, Canarias, Castilla y León, La Rioja, Murcia y Valencia exigen para la aplicación de este beneficio fiscal que el domicilio social de la entidad esté situado en el territorio de la Comunidad Autónoma. Tal y como ha manifestado el TJCE este tipo de disposiciones que distinguen entre un mejor o peor tratamiento tributario, en función de la situación del bien transmitido a título lucrativo, podrían ir en contra de libertad de circulación de capitales.

4.3. *Normativa autonómica en el ISD y libre circulación de personas*

Aunque de menor importancia cuantitativa, existen disposiciones autonómicas que parecen no tener acomodo con otra libertad establecida en el Tratado. Así, la Comunidad Valenciana ha establecido una bonificación a la cuota del 99 por 100, en las adquisiciones *mortis causa* de determinados sujetos pasivos, siempre que estos contribuyentes tengan fijada su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Valenciana. La aplicación de un tratamiento tributario diferente en función de si es o no residente en un determinado territorio parece no ser compatible con los principios comunitarios establecidos en el Tratado.

5. REFLEXIÓN FINAL. CONVENIENCIA DE REVISAR LA IMPOSICIÓN SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

A lo largo de estos últimos años se ha reflexionado acerca de la conveniencia de mantener un gravamen sobre las sucesiones y donaciones. En la mayoría de los Estados miembros pervive un tributo de esta naturaleza, aunque se ha de reconocer que serían oportunas normas ordenadoras para un cierto grado de armonización de estos tributos y para que los Estados adopten decisiones que reduzcan en este ámbito las fuertes disparidades que actualmente se registran, impropias de un espacio común, y faciliten al máximo la coordinación y colaboración administrativas interestatales.

Varias son las razones que aconsejan mantener los gravámenes sobre sucesiones y donaciones.

En primer lugar, podemos afirmar que se somete a imposición una capacidad económica real. Al igual que se grava el salario que un contribuyente obtiene con su trabajo y, en este caso, parece que no se plantea ningún tipo de discusión, ¿por qué no se va a gravar la renta obtenida a través de una donación que, ni siquiera

es fruto del trabajo del contribuyente? La adquisición gratuita de bienes y derechos debe ser considerada como una manifestación de riqueza.

La supresión de un tributo de estas características podría perjudicar la justicia del sistema tributario que, en nuestro caso, reclama el artículo 31 de la Constitución española. Se ha incrementado la importancia de los impuestos indirectos frente a la imposición personal sobre la renta. Si a ello añadimos la eliminación de los tributos patrimoniales se podría perjudicar la progresividad del sistema que quedaría limitada al ámbito del Impuesto sobre la Renta. Conviene recordar que en España la progresividad más perfecta es predicable actualmente del ISD, ya que para determinar la carga tributaria se atiende a la situación patrimonial del adquirente, al grado de parentesco y al importe de la adquisición lucrativa.

Su posible eliminación debería dar lugar a una reforma en el Impuesto sobre Sociedades o, de lo contrario, la neutralidad del sistema se vería perjudicada. Las adquisiciones gratuitas de las personas físicas no se someterían a imposición frente al gravamen en el Impuesto sobre Sociedades de este tipo de adquisiciones cuando una persona jurídica fuera la beneficiaria.

En nuestro ordenamiento tributario la eliminación del ISD supondría una pérdida de ingresos para las Comunidades Autónomas. Habría que adoptar medidas de compensación presupuestarias y se daría un paso atrás en la corresponsabilidad fiscal de estos entes territoriales.

La situación en la que se encuentra el tributo en España es un buen ejemplo para reflexionar sobre la necesidad de revisar los planteamientos actuales. La reforma del sistema de financiación autonómica cedió un espacio a las Haciendas autonómicas para que asumieran competencias normativas y aumentar así su corresponsabilidad fiscal. En la práctica existen importantes diferencias de tributación en función de cuál sea la Comunidad Autónoma competente para conocer del impuesto, ya que quedan algunas Comunidades que no han llevado al extremo el ejercicio de esas competencias normativas. No debe haber un espacio territorial con semejantes disparidades de carga fiscal. Además, determinadas medidas autonómicas tienen difícil encaje con las libertades comunitarias y la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, tal y como acabamos de ver.

Por ello, sería conveniente reflexionar sobre los siguientes aspectos:

Resulta necesario limitar las posibilidades de competencia fiscal y de deslocalización interna para evitar la divergencia en el tratamiento fiscal de las transmisiones *mortis causa e inter vivos*. Por un lado, se podrían modificar las facultades para establecer reducciones que lleven a la práctica supresión del tributo. Por otro, podría fijarse un mínimo de imposición estatal que deba ser respetado por todas las Comunidades y que evite la eliminación *de facto* del impuesto. Este mínimo común normativo tendría especial relevancia en la transmisión de empresas o participaciones en entidades, donde se aprecian las mayores divergencias entre

las Comunidades. Sería conveniente que el Estado estableciera unos límites que determinen con claridad hasta dónde pueden llegar las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias normativas.

Algunos aspectos del régimen jurídico del impuesto deberían ser modificados ya que conllevan un mal funcionamiento del tributo. Así, respecto a la bonificación por transmisiones de empresas no parece oportuno incluir dentro de este concepto a un conjunto inmobiliario arrendado, por el solo hecho de contar con una persona contratada y un local. En la práctica esta previsión beneficia a los grandes patrimonios inmobiliarios, que pueden eludir fácilmente el tributo. Entendemos que dicha calificación debe ser revisada.

En España tenemos unos tipos de gravamen superiores a los existentes en varios países de la Unión Europea (en el caso de transmisiones gratuitas entre extraños, si el adquirente tiene ya un patrimonio superior a 4 millones de euros, el tipo impositivo marginal puede elevarse hasta el 81,6% como consecuencia de la aplicación de los coeficientes multiplicadores). Podría pensarse en su reducción y en la elevación del importe del mínimo exento simplificando la tarifa que cuenta con numerosos tramos.

Finalmente, la mayoría de Comunidades Autónomas han instaurado el sistema de autoliquidación del impuesto. Sería aconsejable simplificar su declaración para evitar elevados costes formales en el cumplimiento de este tributo debido a la complejidad de su régimen jurídico.

Estos breves comentarios pretenden poner de manifiesto que las disparidades territoriales de la imposición sobre sucesiones y donaciones, tanto si nos referimos al ámbito de la Unión Europea como al territorio de cada Estado miembro, pueden derivar en una situación de competencia fiscal inoportuna o improcedente, que en ningún caso colabora a la creación de un espacio común; sobre todo si un Estado (o, en nuestro caso, una Comunidad Autónoma) llega al extremo de eliminar este tipo de tributos o de reducir su carga a cuantías simbólicas. Somos conscientes de que en el momento actual se esgrimen múltiples argumentos a favor de la desaparición de estos tributos; algunos de esos argumentos son, en verdad, dignos de consideración; si triunfan en algunos de los Estados más relevantes de la Unión cundirá el ejemplo. Sin embargo, nos remitimos a las razones que, en nuestra opinión, justifican su existencia, en virtud de las cuales, y habida cuenta de la situación actual en los distintos Estados miembros, consideramos necesaria una revisión del tema a efectos de evitar las disparidades que se traducen en una evidente competencia fiscal y que podrían perjudicar la justicia de los sistemas tributarios nacionales.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIBAS LEÓN, M., "Minusvalía y normas autonómicas en IP, IRPF, ISD e ITPAJD", *La familia ante el Derecho tributario: XIII Congreso Internacional de Derecho de Familia*, 2005.
- BARBERÁN LAHUERTA, M. A., *La imposición sobre las herencias*, Granada, Comares, 2005.
- CAAMAÑO AMINO, M. A., *Régimen fiscal de las donaciones*, IEF-Marcial Pons, 1993.
- CALVO ORTEGA, R., *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- CAYÓN GALIARDO, A., "A propósito del debate sobre la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 62, 2003.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IDELCO-Marcial Pons, Madrid, 1996.
La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión, Instituto de Estudios del Libre Comercio, Madrid, 1996.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., "Imposición unificada de sucesiones y donaciones", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 53, 1987.
"Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas: crónica parlamentaria", *Revista de Estudios Regionales*, núm. 9, 1982.
- MERINO JARA, I., *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas actuales*, Aranzadi, Navarra, 2001.
- ORÓN MORATAL, G., "Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Tribuna Fiscal*, núm. 205, 2007.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., "El Impuesto sobre sucesiones en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común", *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 24, 2005.
- RAMOS PRIETO, J., "La equiparación de las uniones de hecho a los matrimonios a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: ¿Tiene sentido que algunas Comunidades Autónomas hayan adoptado esta decisión?", *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 21, 2006.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones", *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1991.