



Universidad
de Alcalá

**TRABAJO DE FIN DE MÁSTER:
LA REPERCUSIÓN FISCAL Y
SOCIAL DEL IMPUESTO DE
SUCESIONES EN ESPAÑA**

**“THE SOCIAL AND FISCAL IMPACT
OF INHERITANCE TAX IN SPAIN”**

**Máster Universitario en
Acceso a la Profesión de Abogado**

AUTOR: D. JESÚS RODRÍGUEZ JIMÉNEZ

TUTOR EXTERNO: D. ENRIQUE GARCÍA GUTIÉRREZ

CO-TUTOR: D.FRANCISCO JAVIER DÍAZ GONZÁLEZ

Alcalá de Henares, a 31 de Enero de 2018

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS

1. INTRODUCCIÓN
2. CONTEXTUALIZACIÓN DEL GRAVAMEN EN ESPAÑA
3. RESUMEN DEL TRABAJO
 - Concepto de plusvalía
4. REPERCUSIÓN FISCAL Y SOCIAL: Impuesto de Sucesiones y Plusvalía
 - 4.1. La doble imposición del impuesto
 - 4.2. Éxodo fiscal
 - 4.3. Anacronismo del impuesto
 - 4.4. Incremento de renuncias
 - Surgen los “Caza herederos”
 - Repercusión de la plusvalía
5. FISCALIDAD DE RESIDENTES Y NO RESIDENTES
 - Antecedentes
 - 5.1. Causante no residente en España ni en UE o CEE.
 - 5.2. Causante no residente en España pero sí en UE o CEE
 - 5.3. Causante residente en España
6. DERECHO COMPARADO: EE.UU
 - Tramitación de herencias
 - Sobre el reparto de la herencia
 - Ciudadanos y residentes EEUU/ No ciudadanos no residentes
 - Sanciones
7. CONCLUSIONES.
8. BIBLIOGRAFÍA.
 - 8.1. Legislación/Jurisprudencia
 - 8.2. Obras doctrinales

LISTADO DE ABREVIATURAS

CC:	Código Civil, 1889.
CC.AA:	Comunidades Autónomas.
CP:	Código Penal, 1995
CEE:	Comunidad Económica Europea
CTU/UPC:	Código Testamentario Uniforme/ UniformProbateCode
EEE:	Espacio Económico Europeo
EE.UU:	Estados Unidos.
INE:	Instituto Nacional de Estadística
IP:	Impuesto de Patrimonio
IS:	Impuesto de Sociedades
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRS:	InternalRevenueService (Servicio de Impuestos Internos de EEUU)
IIVTNU:	Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrero de Naturaleza Urbana
ISD:	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
TFUE:	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
LGSS:	Ley General de la Seguridad Social (RDL 8/2015 de 30 de octubre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social).
LGT:	Ley General Tributaria (Ley 558/2003 de 17 de diciembre)
LSD:	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987 de 18 diciembre)
LJV:	Ley de Jurisdicción Voluntaria (Ley 15/2015 de 2 de julio)
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PIB:	Producto Interior Bruto
RD:	Real Decreto
TC:	Tribunal Constitucional
TS:	Tribunal Supremo
TJUE:	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE:	Unión Europea.

1. INTRODUCCIÓN

Con este trabajo lo que pretendo transmitir es la fuerte repercusión del impuesto de sucesiones en España y contrastar los diferentes puntos de vista que se tienen sobre el mismo.

Quiero detallar que, a pesar de ser un impuesto con el que no se recaudan grandes cantidades económicas por el Estado debido a que su peso en el PIB es minúsculo (de media un 0,3%), hoy en día es un tema del que todo el mundo se hace eco y según se encuentre el contribuyente o la persona fallecida (en una comunidad u otra, en un país de la UE o fuera de ésta) su opinión será negativa, positiva o simplemente la ignorancia de la recaudación y el procedimiento que hay que seguir para su declaración, incluso las repercusiones que se nos pueden dar si nos desentendemos de la liquidación. Es muy curioso ver como uno de los impuestos con menos relevancia económica estatal tiene tanta fuerza sobre la opinión de los contribuyentes que incluso están convencidos de que su abolición, sería la solución al debate generado en los últimos años y que a día de hoy sigue su afluencia y masificación social.

El motivo de la elección de este tema se debe gracias al trabajo que realizo como auxiliar administrativo en el departamento jurídico de una funeraria y que despierta en mí un interés que va más allá del carácter teórico del tema hereditario.

En cuanto a la metodología utilizada en este trabajo se ha llevado a cabo un análisis crítico de las publicaciones, noticias presentes existentes reflejadas en libros, artículos de prensa, televisión, páginas webs oficiales de organismos y grupos creados para combatir o defender éste impuesto.

Lo que pretendo mostrar con este estudio es la creación de una visión global del alcance fiscal y sobre todosocial del impuesto de sucesiones.

2. CONTEXTUALIZACIÓN DEL GRAVAMEN EN ESPAÑA

En primer lugar voy a realizar un breve análisis de la evolución histórica del ISD en España. Éste impuesto apareció por primera vez en España en 1798 con la Real Cédula de Carlos IV por la que se establecía la obligación de aportar a las arcas una determinada cifra económica a raíz de los bienes que se adquirirían a través de una herencia o un legado. Esta tributación tan solo se producía en los casos en que se transmitiera bienes a una línea no directa (es decir que no fueran ni ascendientes ni descendientes en línea recta). El principal objetivo de éste impuesto era la financiación de la Hacienda Real, dado que España se encontraba en guerra con Francia y necesitaba todos los medios recaudatorios posibles para afrontar este conflicto con el país vecino.

Poco después, en 1811 las Cortes de Cádiz crearon un nuevo ISD mediante el cual se debía pagar por cada testamento otorgado, 12 reales en España y 3 pesos en América (en aquel entonces recordemos que España tenía presencia en América). Una década más tarde este impuesto fue abolido y al poco se volvió a instaurar de la mano del absolutismo hasta que en 1829 el Ministro de Hacienda por aquél entonces, López Ballesteros¹ efectuó una graduación del impuesto en función del parentesco y del tipo de sucesión (se convirtió en un impuesto progresivo con tipos que oscilaban y cambiaban en función del parentesco entre el causante y el causahabiente).

En 1845 se le dio otro nombre: Derecho de Hipotecas. Este cambio denominativo trajo consigo varias modificaciones ya que el mismo dejó de tener una finalidad meramente recaudatoria para pasar a ser un servicio de información de datos en los que se reflejaba la riqueza de inmuebles a través del control del valor en venta de los inmuebles transferidos. Es decir, en ese momento el impuesto tenía cuatro finalidades principales: recaudar, garantía de la propiedad inmueble, tributación de bienes capitales mobiliarios invertidos en la compra de fincas y por último, información sobre la riqueza de los ciudadanos.

Años más tarde, la sociedad instaurada en la revolución liberal se mostró contraria a dicho gravamen sobre las sucesiones afirmando que afectaba a la libertad de disposición². Es por esto que en 1869 Laureano Figuerola³ dejó exentas las

¹ Luis López Ballesteros 1782-1853 ministro de Hacienda de Fernando VII. Editorial Barrié de la Maza

² Aparicio Pérez, *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Editorial Dykinson. Primera edición (2014), páginas: 131-417.

transmisiones hereditarias en línea recta favoreciendo su política económica plenamente liberal, sin ir más allá debido a necesidades recaudatorias de la época pero prometiendo la supresión del impuesto en un futuro a corto plazo cuando la situación financiera mejorara (promesa que nunca se llegó a cumplir).

En 1872, José Echegaray⁴ restableció la tributación del impuesto el cual pasó a denominarse “Impuesto sobre Derechos Reales y Transmisión de Bienes”. En tiempos del Ministro de Hacienda, Raimundo Fernández Villaverde (1900) se proclamó la Ley de 2 de Abril de ese mismo año y en su exposición de motivos se aludía a la importancia recaudatoria que tenía el gravamen. En ese momento el impuesto era conocido como Impuesto sobre Derechos Reales y englobaba el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁵.

En 1920 con la Ley de Reforma Tributaria se modificaron los tipos de la tarifa del impuesto estableciéndose un tipo del 25% para las sucesiones ab intestato a partir del tercer grado en línea colateral aceptando íntegramente el sistema progresivo, exceptuándose los supuestos de las herencias causadas “*a favor del alma*”⁶. En 1926, el Ministro de Hacienda José Calvo Sotelo⁷ a través del RD de 27 de Abril, cambió la denominación del impuesto: “*Impuesto sobre el Caudal Relicto*”.

Tras la implantación de la democracia en España se promulgó la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del ISD (actualmente vigente). En dicha Ley se establece que el sujeto pasivo del impuesto son las personas físicas quedando fuera las jurídicas (las cuales se someten al IS independientemente de que se trate de adquisiciones gratuitas u onerosas). Es decir las personas físicas pueden tributar por el ISD (adquisiciones gratuitas) o por el IRPF

³ Economista, abogado y político español que defendió el librecambismo y la necesidad de transformar las estructura políticas de la época. Fue nombrado ministro de Hacienda en los Gobiernos presididos por los generales Francisco Serrano y Juan Prim.

⁴ Ingeniero, escritor y político español. Era fiel a sus ideales republicanos tras el pronunciamiento de Martínez Campos que restauró la monarquía.

⁵ Sánchez, EMS “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea” *Revista de Estudios Jurídicos* (2015).

⁶ En España ha sido muy frecuente el dejar parte de los bienes en beneficio del alma del testador, lo que se entendía que quería dejar parte de la herencia a la realización de obras piadosas y así alcanzar la pureza del alma. En la actualidad lo podemos ver reflejado en el **Art. 747 CC**: “si el testador dispusiere del todo o parte de sus bienes para sufragios y obras piadosas en beneficio de su alma, haciéndolo inmediatamente y sin especificar su aplicación, los albaceas venderán los bienes y repartirán su importe entre la Iglesia...”

⁷ Político español, ejerció su cargo durante la Dictadura de Primo de Rivera.

(en el caso de transmisiones onerosas), dependiendo del carácter gratuito u oneroso del hecho imponible.

Por último hay que destacar la atribución de competencias normativas a las CCAA que se produjeron en 1996. En un primer momento se cedieron únicamente los rendimientos del impuesto, luego se cedieron además, las competencias normativas pudiendo modificar las tarifas y reducciones (esto hace que la tributación del impuesto hoy en día, varíe según la comunidad autónoma)⁸.

La ley de Cesión 14/1996 de 30 de diciembre asignó a las CCAA competencias en materia de fijación de la cuantía del patrimonio existente y coeficientes multiplicadores, tarifa y reducciones de la base imponible y adquisiciones mortis causa. Todo esto sin perjuicio de que, aún a día de hoy el Estado sigue teniendo competencia exclusiva para decidir sobre el hecho imponible del impuesto.

⁸Lahuerta, MAB “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición” *Revista Asturiana de Economía* 2005. Páginas: 95-116.

3. RESUMEN

La principal fuente de ingresos que percibe el sector público para financiar sus gastos son los tributos. La ley 58/2003 de 17 de Diciembre(LGT), define los tributos como los ingresos públicos que consisten en prestaciones monetarias exigidas por una administración pública como consecuencia de que el contribuyente realiza un acto (denominado hecho imponible) por el que la ley obliga a su pago. Por tanto, los tributos son ingresos de carácter coactivo que deben aprobarse mediante una norma con rango de ley.

De aquí que surja la LGT como la norma que se encargue de formular una serie de principios generales y esenciales comunes a todos los tributos que determinan los procedimientos para su aplicación y la regulación entre la administración y los contribuyentes.

Dentro de los tributos podremos distinguir tres categorías tributarias: impuesto, tasa y contribución especial. La diferencia entre estos tres grupos radica en el hecho cuya realización genera el nacimiento de la obligación de contribuir (el hecho imponible).

Nos vamos a centrar solo en los impuestos que según el art 2.2 c de la LGT“*son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*”(el impuesto se paga al ponerse en relieve una determinada capacidad o aumento económico).

Dentro a su vez de los impuestos, encontraremos varios tipos, cada uno con sus especialidades y características diferenciadas pero todos con un mismo objetivo recaudatorio. Es por ello que debido a la repercusión social que está teniendo últimamente uno de ellos, quiero analizarlo a fondo para sacar unas conclusiones sobre sus críticas y sobre su defensa, es el impuesto conocido como impuesto de sucesiones y donaciones. En concreto el hecho imponible se constituirá cuando se produzca una adquisición de bienes y derechos por herencia o cualquier otro título sucesorio mortis causa (sucesión), por la adquisición por donaciones inter vivos (donaciones) y la percepción de contratos de seguros sobre la vida cuando se es beneficiario del mismo.

El impuesto de sucesiones y donaciones está recogido dentro de la ley 29/1987 de 18 de Diciembre y cierra el marco de la imposición directa, con el carácter complementario

del IRPF. El impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al extraerse en cada adquisición mortis causa un porcentaje de la misma en favor del tesoro público. Se refuerza la progresividad de las tarifas en las adquisiciones de mayor importancia y se introducen reglas de aplicación. Es un impuesto que complementa al de la renta puesto que grava hechos imposables no incluidos en los supuestos de hecho del IRPF, es decir los supuestos gravados por el ISD no pueden estar a su vez gravados por el IRPF⁹.

De aquí en adelante con objeto de centrar el campo de estudio me voy a centrar únicamente en la parte del impuesto relacionada con las transmisiones mortis causa (Art 659 y 661 CC), dejando de lado las donaciones y también expondré otro impuesto que puede surgir en la adquisición mortis causa siempre y cuando se den unos requisitos, me refiero al IIVTNU.

Las transmisiones mortis causa pueden definirse como la sustitución de una persona en el conjunto de relaciones jurídicas transmisibles que le correspondían en el momento de su muerte o en bienes y derechos determinados dejados por el difunto.

En estas transmisiones mortis causa se podrán adquirir los bienes:

- Por herencia: cuando se sucede a título universal
- Por legado: sucede a título particular, es decir nombrado como tal en el testamento y adjudicándole concretos bienes.
- Por otro título sucesorio: cabe destacar los contratos o pactos sucesorios, cantidades asignadas a los albaceas¹⁰ o cantidades que la empresa en la que trabaja el causante entregara a la familia con motivo del fallecimiento.

Este impuesto es tan desconocido que muchas personas creen, por ejemplo, que ha sido suprimido, otras creen que habiendo testamento no se aplica este impuesto u otros simplemente ignoran totalmente su existencia. Me baso simplemente en el día a día en el departamento jurídico y en las llamadas que entran para solicitar información tras el fallecimiento de una persona.

También hay quien piensa que basta con no liquidarlo en la fecha de prescripción y esperar que la Administración se le pase por alto. Se corre el riesgo de que la

⁹ Art. 6.4 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas: “*No estará sujeta a éste impuesto la renta que se encuentre sujeta al ISD*”

¹⁰ Es el ejecutor testamentario, la persona encargada de cumplir las funciones hechas por el testador. (Art. 892 al 911 CC).

administración nos reclame intereses además de una sanción pecuniaria (como se verá más adelante).

La creencia de decir que no hay nada sólo por el mero hecho de que el causante “no tenía nada” es errónea puesto que hay una obligación formal de presentar el impuesto de sucesiones, aunque sepamos de antemano que la cuota a pagar sea cero¹¹. Hay que incluir en la relación de bienes del causante¹²: todos aquellos de los que hubiese sido titular hasta un año antes del fallecimiento; los bienes y derechos que el causante hubiera adquirido en usufructo perteneciendo la nuda propiedad a sus herederos; y los valores y efectos depositados (cuentas bancarias, títulos, acciones). También se tendrá en cuenta el ajuar doméstico el cual se valorará con un 3% del caudal relicto del fallecido¹³.

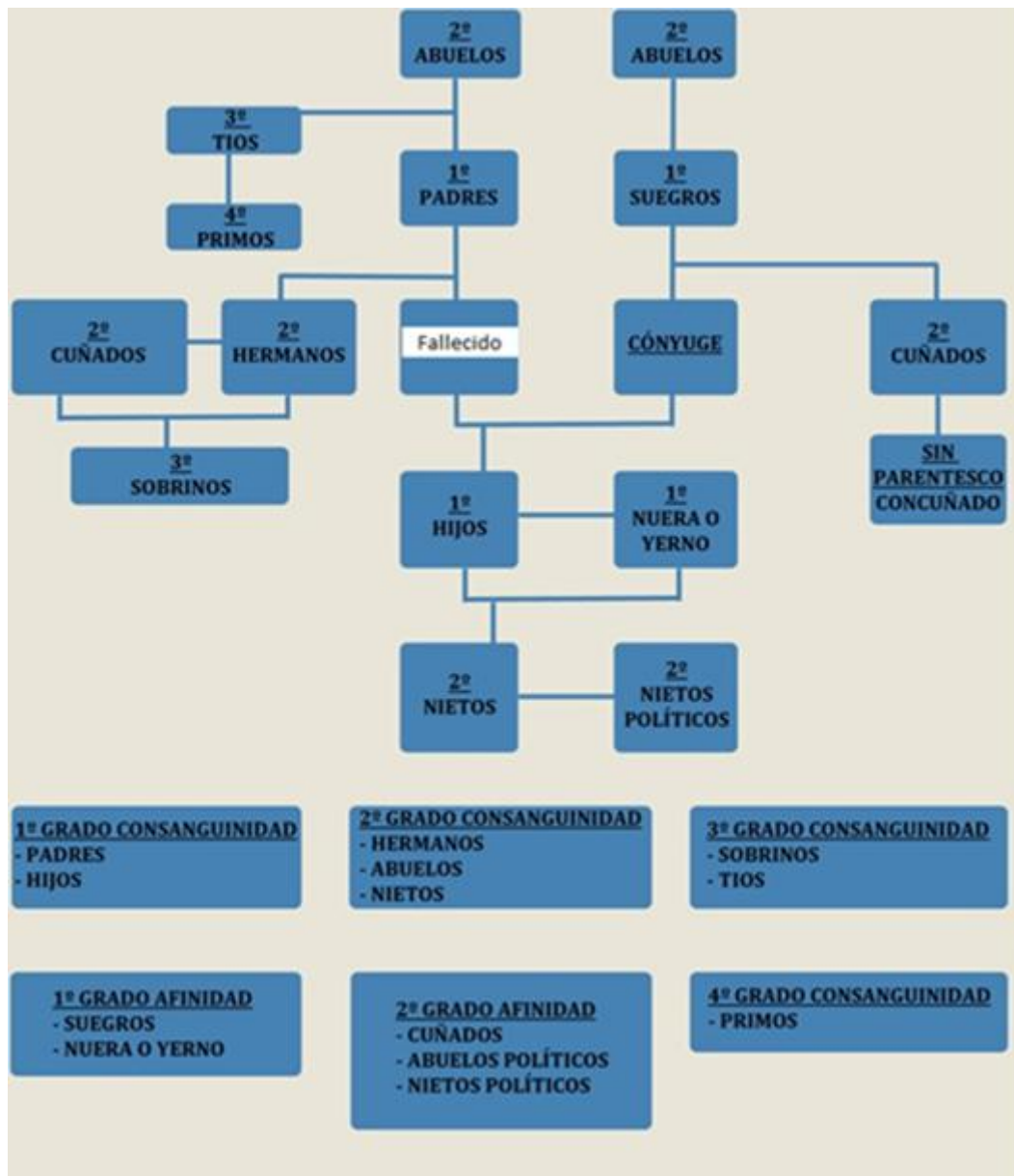
Incluso en el caso de que no exista testamento¹⁴, todos los bienes que se dejan tras el fallecimiento van a parar a alguien siguiendo el orden jerárquico, es por ello que es recomendable hacer testamento porque es la única manera de disponer realmente de los bienes que se tienen. El orden jerárquico que rige cuando no existe testamento es el siguiente:

¹¹De conformidad con la ley 29/1987 en el art. 31: *Declaración y liquidación: los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imposables a que se refiere esta ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen. No obstante a lo anterior se podrá optar por presentar una autoliquidación en cuyo caso, deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constata el hecho imponible*

¹² Art. 11 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del ISD.

¹³ Art. 15 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del ISD: “salvo que los interesados le asignen un valor superior, prueben fehacientemente un valor inferior o su inexistencia”.

¹⁴ El documento que sustituye al testamento es el Acta de declaración de herederos, es un documento que se tiene que formalizar ante notario y que realizan los herederos legítimos ya sean descendientes, ascendientes, colaterales. La realización de la declaración de Herederos con la entrada en vigor de la Ley de Jurisdicción Voluntaria en julio del año 2015, se ha simplificado, pues desde entonces los herederos colaterales pueden acudir a un notario para tramitar y recibir la herencia, sin necesidad de acudir al juzgado, como así ocurría hasta la llegada de la Ley de Jurisdicción Voluntaria.



**Elaboración propia*

Como podemos observar en el cuadro, tienen preferencia por primer grado de consanguinidad los descendientes (si no hay, serán los ascendientes) y también incluiríamos al cónyuge en el caso de que existiera; sus derechos hereditarios variarían en función de las personas con las que concurra en la Herencia¹⁵; A falta de estos

¹⁵ Art. 834 del Código Civil: Si lo hace con Hijos o Descendientes (Hijos, Nietos...), tiene derecho al usufructo vitalicio del tercio de mejora.

Art. 837 del Código Civil: Si no hubiese Descendientes pero sí Ascendientes (padres, abuelos...), tendrá derecho al usufructo vitalicio de la mitad de la herencia.

Art. 838 del Código Civil :A falta de Ascendientes y Descendientes, el usufructo vitalicio lo será sobre dos tercios de la herencia.

Art. 944 del Código Civil: En defecto de ascendientes y descendientes, y antes que los colaterales, sucederá en todos los bienes del difunto el cónyuge sobreviviente.

pasaríamos al segundo grado de consanguinidad (hermanos, abuelos y nietos); Pasamos al tercer grado de consanguinidad (sobrinos y tíos); Acabaríamos con el cuarto grado de consanguinidad que serían los primos. Una vez llegado a éste punto nos moveríamos en torno a los colaterales por afinidad empezando por los de primer grado (Suegros, nuera o yerno) finalizando por los de segundo grado de consanguinidad (cuñados, abuelos políticos, nietos políticos). Es poco frecuente que se den estas dos últimas opciones de heredar. Además en ausencia de todos los parientes anteriores, hereda el Estado¹⁶.

La realidad es que el impuesto se aplica a todas las herencias de todo el territorio español¹⁷ por igual, variando tan solo la manera de aplicar las reducciones, la cuota, la tarifa y en algunos casos, una bonificación total. La administración competente y a la que habrá que presentar las declaraciones o autoliquidaciones, será la correspondiente al lugar donde el causante tuviese su residencia habitual¹⁸ independientemente de donde estuviera empadronado o de donde se encuentren los bienes heredados. Se entiende residencia habitual:

- Comunidades autónomas de régimen común: se considerará que el fallecido tenía su residencia habitual en el territorio en el que hubiere vivido más días en los últimos cinco años anteriores al fallecimiento.
- País Vasco y Navarra: se considerará que el fallecido tenía su residencia habitual en el territorio en el que hubiere vivido un mayor número de días del año inmediatamente anterior al fallecimiento.

La ley de cesión de tributos no permite a las CC-AA eliminar el cedido impuesto de sucesiones pues sigue siendo un tributo estatal. Aun así cada comunidad autónoma asigna a cada contribuyente unas reducciones en función del grupo al que pertenecen con relación al causante¹⁹ como se ha indicado en el cuadro anterior (éstas serán inferiores o inexistentes a medida que el grado de parentesco sea más lejano).

¹⁶ Art. 956 del CC.

¹⁷ Art. 2 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del ISD.

¹⁸ Art 28. 1b) de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las CC-AA de régimen común y ciudades con Estatuto de autonomía.

¹⁹ Art. 20.2 a) Ley 29/1987 del ISD:

- Grupo I: descendientes y adoptados menores de 21 años.
- Grupo II: descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes, adoptantes
- Grupo III: colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad
- Grupo IV: colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños (no habrá lugar a ninguna reducción).

No obstante como les está permitido establecer los parámetros para aplicarlo, aquellas CC-AA que han creído que este impuesto no debe gravar las herencias entre familiares de primer grado tanto ascendente como descendente, además de entre cónyuges, han optado por soluciones imaginativas. Un ejemplo de ello es la aplicación de una bonificación del 99% a los sujetos pasivos incluidos en el grupo I y II en la cuotatributaria como ocurre en la Comunidad de Madrid²⁰, por lo tanto un descendiente que percibe una herencia de su padre de 116.000 euros y una vez aplicadas las reducciones por parentesco (-16.000 euros²¹) pagaría unos 124,07 euros en vez de 12.407 si no se le hubiese aplicado el 99% de bonificación a la cuota.

Es aquí donde radica el problema a nivel nacional que se produce en España puesto que en otras muchas CC-AA no están previstas estas cuestiones. Su regulación no es homogénea porque cada comunidad establecerá lo que le parezca conveniente²², cabe destacar que cada una de ellas ha ejercido su competencia al respecto, estableciendo una carga inferior a los contribuyentes residentes en las mismas respecto a la establecida por la legislación estatal.

En las transmisiones mortis causa, los sujetos pasivos son los causahabientes. Sin embargo cabe diferenciar entre residentes y no residentes en España, lo que dará lugar a imposición personal (residentes en España, con independencia de donde se encuentren los bienes) y a la imposición real (no residentes en España que adquieran bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español)²³ que expondré más adelante.

Los causahabientes tendrán seis meses desde el fallecimiento del causante para presentar la declaración del impuesto acompañando a la misma el documento (público o privado) en el que se constate el hecho imponible, aunque este plazo será prorrogable otros seis meses más si así se solicita (no tiene más requisito que presentar la solicitud acompañada de certificado literal de defunción y los datos personales así como el grado de parentesco con el causante de todos los herederos).

²⁰ Art. 25 del Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

²¹ Art. 21 del Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

²² Art. 11 de la L.O 8/1980: " solo pueden ser cedidos a las CCAA los siguientes tributos:... d) Impuesto de sucesiones y donaciones..."

²³ Art. 7 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del ISD

Cuando finalice el plazo de la prórroga y no se haya presentado todo, la administración competente podrá girar la liquidación en base a todos los datos de que disponga, además de tener que hacer frente a las sanciones pecuniarias que correspondan. El plazo de prescripción para que la administración nos reclame y nos haga un giro son 4 años y 6 meses pero hoy en día con todos los datos que obtienen es muy difícil eludir el pago y esperar este plazo de prescripción.

Se puede afirmar que es un tributo relativamente menor por recaudación pero que se ha convertido en una de las figuras fiscales más controvertidas; tal es la repercusión mediática y social que se está produciendo (se verá con más detalle en el siguiente apartado), que a día de hoy existe una plataforma que propugna la supresión de dicho impuesto llamada “Stop Impuesto de Sucesiones”²⁴ sosteniendo básicamente que la masa patrimonial objeto de la transmisión ya ha tributado por medio del IRPF y del IP cuando se encontraban en manos del causante y que además volverán a hacerlo por estos mismos impuestos pero esta vez tendrán que ser satisfechos por el nuevo propietario de los bienes, el heredero/legatario.

- **Concepto de plusvalía**

La adquisición mortis causa puede derivar o llevar consigo otro impuesto siempre y cuando se adquieran bienes inmuebles, **es el IIVTNU conocido como plusvalía municipal:**

Este impuesto grava el incremento de valor que experimentan los terrenos exclusivamente de naturaleza urbana a consecuencia de la transmisión de un derecho de goce o de dominio sobre dichos terrenos²⁵.

Es un impuesto instantáneo²⁶, ya que su hecho imponible no tiende a prolongarse indefinidamente en el tiempo, sino que queda concluso, acabado, en un momento concreto: cuando se transmite el terreno que acumula el incremento de valor o se constituye o transmite un derecho real de uso o disfrute existente sobre el mismo.

²⁴Página oficial de la organización: <https://stopimpuestosucesiones.org/>

²⁵artículo 104 Ley Reguladora de las Haciendas Locales

²⁶STS de 29-11-1997 (1997\9284): *...está comúnmente admitido que éste es un impuesto instantáneo, no periódico, y que no se produce ningún género de retroactividad de normas tributarias por la circunstancia de que el hito inicial del período impositivo —la transmisión anterior— hubiera tenido lugar con anterioridad a la clasificación de los terrenos afectados como suelo urbano o urbanizable...*

Hay que decir también que es un tributo de aplicación facultativa, pues sólo se exigirá en aquéllos municipios cuyos Ayuntamientos hayan decidido aprobar la Ordenanza Fiscal correspondiente para establecer y regular el impuesto, es decir que habrá municipios en los que no haya que pagar plusvalía. En la misma ordenanza fiscal se reflejaran las bonificaciones que también son potestativas según el Ayuntamiento, la bonificación más relevante es la referente a las transmisiones por causa de muerte. Esta bonificación puede llegar hasta el 95% de la cuota íntegra.

En caso de transmisiones a título lucrativo que son las que nos atañen ahora mismo (donaciones o herencias) los obligados tributarios serán los que adquieran el inmueble o a favor del cual se constituya o se transmita un derecho real. La cuota a pagar dependerá del valor catastral del suelo, de los años que haga que se tienen en propiedad y del título por el que se adjudique el inmueble. Será un gasto importante.

A comienzos del año 2017 se han producido diversas manifestaciones en diversas Comunidades clamando la derogación del impuesto sucesorio y a su vez de la plusvalía que se genera en los inmuebles que se transmiten en las herencias a través de programas televisivos que se han hecho eco de la situación actual y es por ello por lo que vamos a dejar de especular con todos los interrogantes que nos acechan a día de hoy con este tema, y vamos a estudiar a fondo **el impacto fiscal y social** que llevan consigo el impuesto de sucesiones y la plusvalía municipal .

4. REPERCUSIÓN FISCAL Y SOCIAL: Impuesto de Sucesiones y Plusvalía

Respecto del primero voy a poner de manifiesto las críticas más detractoras del impuesto de sucesiones que se escuchan sobre todo en los medios de comunicación y vamos a analizarlas:

4.1 La doble imposición del impuesto de sucesiones

Se nos plantea una cuestión: ¿Qué derecho tiene el estado ahora a quedarse con parte de la herencia o el legado que un contribuyente ha dejado para sus descendientes?:

La percepción de que el impuesto sobre sucesiones supone una doble imposición (pagar por bienes por los que ya han pagado nuestros predecesores) es una de las premisas en que se basan los detractores (como hemos visto la plataforma Stop Impuesto de Sucesiones) y que contribuye a la mala fama del impuesto.

No hay ningún impuesto que genere tanta animadversión como éste. Las manifestaciones en Asturias y Andalucía²⁷ durante el año pasado (2017) son una muestra de ello. El odio se explica por el hecho de que el impuesto exige tributar en el momento de la muerte por algo que ya se tributó en vida. Sin embargo, en puridad, no hay doble imposición porque el impuesto grava una transmisión de riqueza que pasa de unas manos a otras, el hecho imponible es muy claro. El tributo desempeña un papel en la redistribución de la riqueza y personalmente considero que gravar las ganancias que ha conseguido un contribuyente sin esfuerzo personal, es decir que lo ha recibido sin más cabida que por el fallecimiento de sus ascendientes gratuitamente, es justo.

No digo que no existan argumentos para reclamar su abolición y para defender que el tributo perjudica el ahorro que recae sobre aquéllos que tienen menos recursos para realizar una planificación fiscal que les permita sortear a Hacienda, pero este no es uno de ellos si se analiza estrictamente. Todos los bienes que recibimos mortis causa los declaramos a través del modelo 650 y está claro que si este impuesto no existiera o se aboliese habría que declararlo en renta o en patrimonio, no quedaríamos exentos de tributar por adquirir gratis nada.

²⁷ Hay que señalar que a partir del 1 de Enero de 2018 gracias a un pacto entre el PSOE y Ciudadanos se han introducido novedades para las herencias que pesen sobre los Grupos I y II que equilibran el ISD con la Comunidad de Madrid excluyendo de tales reformas a los del Grupo II y IV.

Ver noticia: <http://www.diariosur.es/andalucia/acuerdo-psoe-ciudadanos-20170920081900-nt.html>

Como he dicho antes, la administración nos facilita un poco el ingreso del impuesto si antes del quinto mes desde el fallecimiento del causante solicitamos una prórroga por escrito de otros seis meses. La prórroga concedida comenzará a contarse desde que finalice el plazo de seis meses inicial y eso sí, llevará aparejada la obligación de **satisfacer el interés de demora** correspondiente hasta el día en que se presente la declaración. La evolución del interés de demora en los últimos años:

- Año 2014: 5% anual
- Año 2015: 4,375% anual
- Año 2016: 3,75% anual
- Año 2017: 3,75% anual

Cabe distinguir varias situaciones en función de que se haya producido perjuicio o no a la Hacienda Pública, y haya habido o no requerimiento por parte de la Administración:

- La presentación fuera de plazo de autoliquidaciones o declaraciones, va a constituir una infracción tributaria, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, es decir, que el resultado de la liquidación sea 0 €²⁸. Pero si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción será la mitad.²⁹.
- Si no hay requerimiento previo de la Administración tributaria y el resultado de la autoliquidación es a ingresar, no habrá sanción pero sí recargo, dependiendo su cuantía en función del plazo que medie entre la fecha del ingreso que resulte a ingresar y la fecha de finalización del plazo de presentación del impuesto. Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria³⁰, por la desatención de los requerimientos realizados.

²⁸Esta infracción será calificada como leve y consistirá en una multa pecuniaria de importe fijo de 200 euros.

²⁹ Art. 198.1 y 2 de la LGT.

³⁰ Art 203 de la LGT, Esta infracción será calificada como grave por desatender en el plazo concedido los requerimientos de la Administración y la sanción consistirá en multas pecuniarias cuyo importe estará en función de las veces que se incumplan los plazos concedidos en los requerimientos.

4.2 Éxodo fiscal

Otro de los hechos en los que se basa la oposición al impuesto es la de creer fielmente que debido a las competencias autonómicas que tiene, se está produciendo una avalancha de cambios de domicilio a CC-AA que aplican el impuesto bonificado. Madrid es una comunidad que mantiene bonificado al 99% el impuesto para herencias y donaciones entre familiares directos. En contraposición, en Andalucía (hasta ahora, ya que a partir de enero de 2018 cambiará) se aplica el tributo para legados que superan los 250.000.

Los datos del INE de 2015 indican que 12.588 andaluces se trasladaron de Andalucía a Madrid y 8.103 de Madrid a Andalucía, por tanto no tiene sentido pensar que los andaluces se empadronen con el único fin de evitar tributar en su comunidad autónoma de origen al igual que no cabe pensar que los madrileños se trasladen para tributar más.

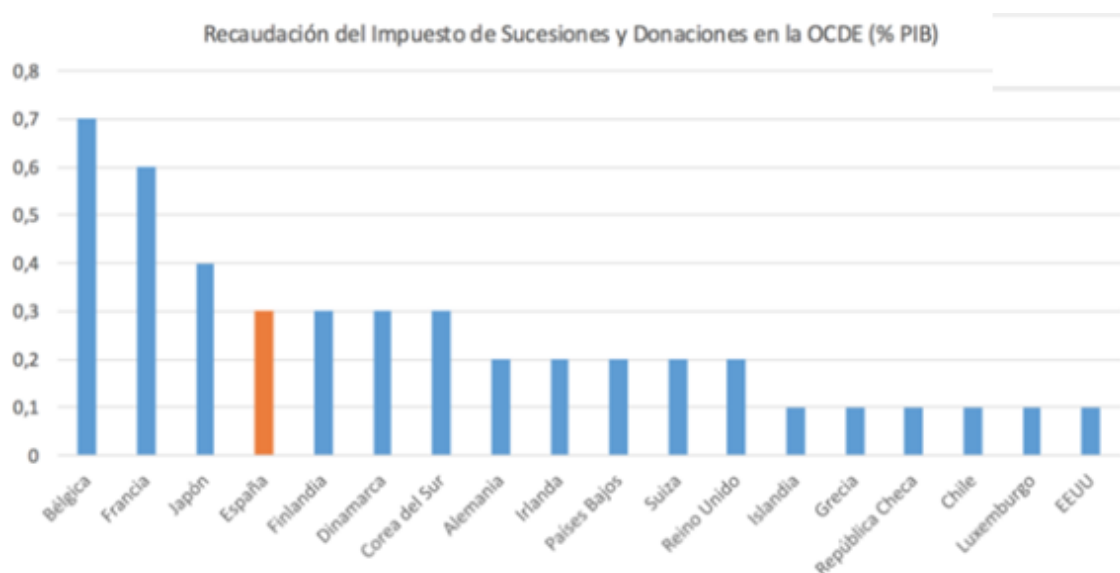
Hay que tener en cuenta otros motivos más fiables como pueden ser los laborales, familiares... aun así no intento desmontar éste éxodo, puesto que éste fenómeno existe, especialmente en familias con elevados patrimonios y con recursos suficientes para fijar su domicilio fiscal – que no siempre coincide con el real- allí donde más les convenga. Uno de los casos más sonados en los últimos años, fue en 2014 cuando tras la muerte de la duquesa de Alba, la comunidad andaluza se enteró de que su hija predilecta iba a tributar y dejar su trocito de patrimonio en la comunidad autónoma de Madrid. Los gastos para los herederos fueron tremendamente inferiores que si hubiesen tenido que rendir cuentas en Andalucía pero es lo que busca en este caso Madrid, ya que así atrae a contribuyentes de rentas altas, que encuentran así una política en la que ambas partes salen ganando: en vida el contribuyente (millonario en casos como éste) se ahorra el IP³¹ y Madrid ingresa el tramo autonómico de sus declaraciones de IRPF y tras su muerte su herencia a descendientes se bonifica en un 99%.

³¹En Madrid este impuesto es de obligada declaración para las personas cuyo valor de bienes o derechos sea superior a 2 millones de euros, pero aun así no se paga nada porque está bonificado al 100%. Ley 3/2008 de 29 de Diciembre.

4.3 Anacronismo del impuesto

También argumentan que es un impuesto anacrónico que se bate en retirada en la mayoría de países.

En el caso de España este impuesto aporta 2.780 millones (un 0,3% del PIB). Nos encontramos que España es el cuarto país de la OCDE³² que más impuestos cobra por las herencias y transmisiones de patrimonio. Por delante están Bélgica, Francia y Japón, mientras que a nuestro nivel se sitúan Finlandia, Dinamarca y Corea del Sur. Por debajo de España figuran Alemania, Irlanda, Países Bajos, Suiza, Reino Unido, Islandia, Grecia, República Checa, Chile, Luxemburgo y Estados Unidos.



**Datos oficiales de la OCDE*

Pero también hay que considerar que numerosas economías desarrolladas no cobran este impuesto o, si lo hacen, recaudan una cantidad mínima. Es el caso de Australia, Austria, Canadá, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Hungría, Israel, Italia, Letonia, México, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, Suecia o Turquía.

Un ejemplode que el impuesto se ha vuelto a poner en la escena pública del debate sobre la necesidad de reformar o abolir el gravamen que genera controversias en muchos sectores de la sociedad se manifiesta notoriamente cuando el TC en su Auto 129/2016 de 21 de junio, inadmitió una cuestión de constitucionalidad planteada por el

³²Organismo de cooperación internacional, compuesto por 35 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales.

Tribunal Supremo en relación a la posible inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se aplica a parejas homosexuales por considerarla “manifiestamente infundada”.

El Supremo planteaba el caso de una mujer que fue incluida en el grupo IV de la Ley (colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños) tras fallecer su pareja, en lugar de ser incluida en el grupo II (entre los que se encuentran los cónyuges) para que pudiese serle aplicada la reducción prevista para este tipo de parientes. Sí era razonable esta clasificación en tanto la pareja había convivido “more uxorio”³³ sin haber podido legalmente contraer matrimonio, ya que la Ley que permitía el vínculo matrimonial entre parejas homosexuales fue aprobada posteriormente a este caso concreto. (Se aprobó en 2005).

El Supremo también preguntó al tribunal de garantías constitucionales si resultaba proporcionado que la Ley permitiese que la carga tributaria acabase siendo más del doble de la que le hubiera correspondido a su cónyuge en idénticas circunstancias.

Sin embargo, el Constitucional no dio respuesta a las preguntas del alto tribunal, pues consideraba que eran preguntas “infundadas” pues eran similares a las resueltas en 2014 por este órgano respecto a las pensiones de viudedad en parejas homosexuales.

En su sentencia de 10 de junio de 2014 (STS 92/2014) el Constitucional concluyó que la diferencia de trato entre uniones estables según haya existido o no vínculo matrimonial no discrimina por razón de orientación sexual y no es inconstitucional³⁴.

En mi opinión la cuestión planteada debería haber sido admitida y debería haberse dado una “interpretación evolutiva” por parte del Constitucional.

³³ *Def.*: coexistencia diaria, estable, con permanencia temporal consolidada a lo largo de los años practicada de forma pública.

³⁴ Denegó el amparo a un ciudadano homosexual que reclamaba la pensión de viudedad tras convivir con su pareja cuarenta años que falleció en 2002 (con anterioridad por tanto a la ley que autorizaba el matrimonio entre personas del mismo sexo), cosa que según el tribunal habría sido totalmente opuesto en el caso de que estuvieran casados (aunque se contradujo porque la ley en aquel entonces no lo permitía).

4.4 Incremento de renunciaciones de herencias.

Las estadísticas del consejo general del notariado (ver cuadro más abajo) reflejan que en 2016, de las 384.633 herencias que se tramitaron en España, 38.791 fueron rechazadas, es decir el 10%. Desde 2007 el número de renunciaciones se ha triplicado durante la crisis económica.

Las tesis de que el incremento del desistimiento se debe al impuesto tienen muchas lagunas. En el 2007 cuando solo el 3% de herencia se rechazaban, el impuesto era más severo en algunas comunidades que a día de hoy no lo es.

En España se han sumado diversos factores que explican el incremento exponencial de las renunciaciones a las herencias. La crisis inmobiliaria ha tenido un papel fundamental en un país en el que la mayor parte de la riqueza está en el ladrillo y que, además, en 2007 mantenía unos niveles de endeudamiento privado elevadísimos. Así, no es extraño que muchas herencias estén formadas por bienes inmuebles que hoy valen menos que las hipotecas que pesan sobre ellas.

Se pueden dar otros casos en los que se renuncia a las herencias para que éstas pasen directamente a los hijos. Ello puede tener una motivación fiscal. Por ejemplo, a un heredero con dos hijos le puede convenir que el legado se reparta entre sus descendientes, lo que implica dividir la herencia y reducir la cuota a pagar en el impuesto sobre sucesiones. Por otra parte, el aumento de la esperanza de vida provoca que cada vez sea más habitual que los herederos sean jubilados o personas cercanas a la edad de retiro a quienes les resulta más interesante que sean sus hijos quienes reciban los bienes. Aun así, para que la renuncia suponga que la herencia pasa a los descendientes, el heredero debe ser hijo único o el testamento incluir una cláusula de sustitución. En caso contrario, el rechazo de la herencia pasaría al hermano.

De hecho, hay una causa que puede que tenga mucha más importancia para entender porqué algunas comunidades registran menos renunciaciones que el resto. El Consejo General del Notariado, indica que Aragón y el País Vasco son las dos comunidades que han fijado por ley que quienes reciben una herencia solo deben responder de las deudas con los bienes del propio legado. Ello supone una seguridad para los herederos. Aragón, una de las comunidades que más grava las herencias, fue la región que registró menos renunciaciones tal y como muestra el cuadro reflejado a continuación. Se rechazaron el 7%

del total de herencias, por debajo de la media del 10%. Además, el número de renunciaciones cayó un 6,6% en 2016 en esta comunidad, frente al incremento del 3,1% de media. Madrid, que no aplica el impuesto sobre sucesiones para familiares directos, registró un incremento del 4,7% en la renuncia de herencias. El País Vasco también figura como una de las que menos rechazos de herencias registraron.

Renuncia de herencias													
Número	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	% de variación 2016/2007	% de variación 2016/2015	% de herencias rechazadas sobre el total de 2016
Andalucía	1.417	1.661	1.856	2.005	2.443	3.452	4.809	5.978	6.829	7.081	399,7	3,7	13,1
Aragón	363	369	502	480	505	635	725	863	993	927	155,4	-6,6	7,0
Asturias	497	498	588	605	713	894	1.090	1.501	1.626	1.636	229,2	0,6	16,0
Cantabria	151	151	203	218	210	297	394	420	477	494	227,2	3,6	10,7
Castilla y León	784	917	1.096	1.209	1.358	1.584	1.717	2.042	2.156	2.110	169,1	-2,1	8,9
Castilla-La Mancha	398	414	464	553	592	656	825	1.014	1.169	1.300	226,6	11,2	8,4
Cataluña	2.487	3.405	3.592	4.167	4.815	5.844	6.897	7.368	7.820	7.766	212,3	-0,7	10,4
Extremadura	218	180	199	235	311	401	519	645	756	775	255,5	2,5	8,5
Galicia	544	737	747	881	1.051	1.288	1.683	2.049	2.306	2.324	327,2	0,8	7,5
La Rioja	103	181	178	141	197	306	301	322	300	357	246,6	19,0	14,5
Baleares	335	386	573	798	728	819	887	1.152	1.187	1.284	283,3	8,2	13,4
Canarias	338	429	496	518	645	718	881	1.218	1.301	1.445	327,5	11,1	10,6
Madrid	1.382	1.438	1.594	1.697	2.050	2.372	3.092	3.715	4.120	4.314	212,2	4,7	9,6
Murcia	208	213	260	301	390	579	708	768	962	1.080	419,2	12,3	12,5
Navarra	208	220	224	251	207	295	453	506	528	550	164,4	4,2	8,0
País Vasco	764	913	836	889	1.105	1.151	1.317	1.552	1.773	1.739	127,6	-1,9	8,6
Valencia	851	1.014	1.195	1.394	1.615	1.955	2.489	3.232	3.320	3.609	324,1	8,7	8,7
TOTAL	11.048	13.126	14.603	16.342	18.935	23.246	28.787	34.345	37.623	38.791	251,1	3,1	10,0

****Datos del 2016-Consejo General del Notariado.***

En Asturias en 2016 se rechazó el 16 % de herencias (una cantidad que supera notablemente este porcentaje en España). Estos datos a bote pronto, pueden retroalimentar esta mala fama, pero en 2016 también se produjeron una cantidad elevada de renunciaciones como se puede observar en Canarias, ya que se produjeron un 10,6 % de renunciaciones (superando la media de renunciaciones a nivel nacional); cabe destacar que esta comunidad no aplica prácticamente el impuesto al estar bonificado³⁵. No estoy negando que en Asturias las condiciones sean menos favorables, eso es un hecho, pero si hacer ver que no se puede establecer una conexión con el impedimento de pago del impuesto.

Cabe decir que en todas las comunidades autónomas existe la opción de heredar a beneficio de inventario, esto significa, que el heredero solo responde de las deudas y otras cargas de la herencia hasta donde alcanzan los bienes incluidos en el legado. La

³⁵Decreto 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.

aceptación de la herencia a beneficio de inventario es un trámite que debe realizarse ante un notario, una posibilidad que se abrió a partir de 2015 con la LJV. También decir que esta vía es más cara y más costosa.

Las renunciaciones pueden rechazarse de varias maneras:

- **Renuncia pura y gratuita:** el heredero renuncia a la herencia pero no lo hace a favor de nadie en concreto sino que sus derechos pasan al sustituto que prevé el testamento o, si no se prevé nada o no hay testamento, al resto de coherederos por medio del derecho de acrecer³⁶. Es decir por ejemplo mi abuelo viudo fallece dejando testamento, los herederos son mi padre y mi tío. Mi padre quiere renunciar a la herencia y en el testamento hay una cláusula donde se recoge que en caso de renuncia o premuerte de los herederos, el caudal pasará a los descendientes. En este caso yo sustituiría vulgarmente³⁷ a mi padre como heredero, si la cláusula reflejara que acrecer la parte del otro heredero querrá decir que mi tío heredera su parte y la de mi padre.

Pasaría lo contrario si en el caso anterior, mi abuelo no hubiese dejado testamento y mi padre renunciara. La parte de mi padre no iría para mí, puesto que no se da el derecho de representación por el que los nietos heredan de los abuelos. Quien renuncia, renuncia para sí y sus herederos salvo que haya testamento y se nombre una sustitución en el mismo.

- **Renuncia a beneficio de alguien:** el heredero renuncia pero lo hace a favor de una determinada persona que él quiera, es decir sus derechos hereditarios los cede a esa persona. Jurídicamente, esto es una donación puesto que se entiende que la persona que cede sus derechos hereditarios ha heredado antes, aunque sea por un minuto, los bienes que el causante ha dejado. Por eso la persona en cuyo favor se cede la herencia tendrá que pagar el impuesto de donaciones.

Es importante saber que una renuncia, según la situación, puede significar un ahorro fiscal a la hora de, por ejemplo, tributar en el impuesto de sucesiones: mi abuelo viudo fallece con testamento (mismo caso anterior). Mi padre acepta la herencia pero mi tío decide renunciar porque tiene muchas deudas y no quiere que sus acreedores puedan

³⁶Artículo 981 CC: *En las sucesiones legítimas la parte del que repudia la herencia acrecerá siempre a los coherederos.*

³⁷*cabe nombrar sustituto vulgar: - premoriencia del heredero; - renuncia del heredero; - incapacidad del heredero*

dañar los bienes que recibe de mi abuelo. En el testamento de mi abuelo se prevé la cláusula de representación³⁸ por tanto la parte que le corresponde a mi tío se podrá dividir en dos (suponiendo que tiene dos hijos). Esto conllevaría a repartir la cuota a pagar en el impuesto de sucesiones y a su vez una manera de que mi tío se protegiera de los acreedores (en el caso de que estos no logaran conocer la existencia de esa herencia y no reclamaran a un juez la aceptación de la misma para cobrarse la deuda pendiente³⁹ y sin perjuicio de responsabilidades penales por alzamiento de bienes en perjuicio de sus acreedores⁴⁰

³⁸ Art. 924 CC: *llámese derecho de representación el que tienen los parientes de una persona para sucederle en todos los derechos que tendría si viviera o hubiera podido heredar.*

³⁹ Art. 1001 CC: *“si el heredero repudia la herencia en perjuicio de sus propios acreedores, podrán éstos pedir al Juez que los autorice para aceptarla en nombre de aquél”*

⁴⁰ Según lo dispuesto en el Art 257 CP *que dice que serán castigados con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses: 1. ° El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores. 2. ° Quien con el mismo fin realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación. Con la misma pena será castigado quien realizare actos de disposición, contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio u oculte por cualquier medio elementos de su patrimonio sobre los que la ejecución podría hacerse efectiva, con la finalidad de eludir el pago de responsabilidades civiles derivadas de un delito que hubiere cometido o del que debiera responder.*

- **Surgen los “Caza herederos”**

En el ámbito social, es tan amplio este impuesto que hoy en día ha generado puestos de trabajo que en España no son muy comunes, es el caso de lo que vulgarmente se está conociendo como “caza herederos” o “caza herencias”. Y digo en España, porque en otros países europeos como Alemania, Reino Unido o Francia, su trabajo es habitual y tiene una presencia sólida, pero precisamente porque su actividad está poco explotada, es un negocio con gran potencial de crecimiento.

Se trata de abogados que se encargan de investigar y averiguar quiénes son los herederos legítimos de las herencias yacentes⁴¹ que están sin reclamar. Los letrados especialistas no aceptan el apodo de caza herencias y se definen como genealogistas⁴² jurídicos porque su trabajo consiste en construir árboles genealógicos sucesorios, investigando quiénes son los herederos legales de los diferentes causantes (fallecidos) para poderles adjudicar la herencia que por ley les corresponde.

El sistema más habitual que siguen estos genealogistas comienza con un cliente interesado en encontrar a los herederos de una determinada propiedad. Posteriormente se inicia una búsqueda de posibles adjudicatarios construyendo un árbol genealógico, siempre respetando el orden sucesorio establecido por el CC, y recopilando cualquier tipo de fuente de información desde vecinos, o amigos del causante, registros, cementerios, y mucho más.

Una vez encontrado al heredero o herederos, se les informa de que son herederos de una interesante fortuna, que suele constar de inmuebles, cuentas bancarias y hasta acciones, fondos de inversión, etc. Tras la llamada, y unos cuantos trámites, podrá disfrutar de la riqueza familiar previo pago, eso sí, entre un 10 a un 30% de comisión al bufete.

Uno de los casos más sonados en los últimos años fue el de “la momia de Lille” cuando, en 2013 descubrieron el cadáver de Alberto Rodríguez Martínez en la ciudad francesa de Lille, “tan solo” 15 años después de morir.

Causó gran repercusión entre los genealogistas, representantes públicos y periodistas que hurgaron en el pasado del fallecido en busca de herederos vivos hasta que encontraron a familiares en Santander.

⁴¹párrafo 4º del Art. 999 CC: *"Los actos de mera conservación o administración provisional no implican la aceptación de la herencia, si con ellos no se ha tomado el título o la cualidad de heredero"*.

⁴²Persona que es especialista en genealogías y linajes.

En los años setenta los hermanos de Alberto tramitaron su desaparición para que oficialmente se declarara su muerte y así poder vender unas tierras que eran de todos por igual. Pero Alberto no estaba muerto, marchó a Francia en busca de trabajo y se quedó allí el resto de su vida hasta que, en 1997 murió y fue encontrado el 19 de octubre de 2012 por los agentes franceses de la unidad de edificios en amenaza de ruina.

Al cabo del tiempo se descubrió que era propietario de varios inmuebles y comenzó la pelea por saber quiénes serían los propietarios legítimos de los bienes de Alberto, si el estado francés o la familia del causante, hasta que en 2016 se corroboró que la herencia correspondía a sus dos sobrinos encontrados una vez realizadas las pruebas de ADN.

A nivel nacional y como dato curioso, en España existen muchas herencias que no son reclamadas porque no existen herederos, por tanto es el Estado el que se convertiría en heredero de dicha herencia yacente. Según el artículo 7 del Real Decreto 1373/2009⁴³, todo particular podrá denunciar el fallecimiento intestado de una persona que carezca de herederos legítimos, y a cambio el Estado podrá recompensarle con un premio del 10% de la parte que corresponde a los bienes relacionados en su denuncia. En el caso de que surjan herederos de la herencia, el Estado no sería el destinatario de tal herencia por tanto no cabría el cobro de dicho premio.

⁴³Real Decreto 1373/2009, de 28 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

- **Repercusión de la Plusvalía**

El núcleo de la repercusión fiscal y social que presenta este gravamen lo encontramos en el problema que genera la plusvalía basándose en que su sistema de determinación de la base imponible previsto en su normativa consiste en una fórmula objetiva que da como resultado, una cuota positiva. Es decir, la regla de cuantificación de la base imponible presume, sin posibilidad de corrección alguna ni prueba en sentido contrario, que con el transcurso del tiempo la transmisión del terreno siempre generará una plusvalía, limitando las facultades de comprobación de los Ayuntamientos a la aplicación estricta de la norma, sin permitirles atribuir valores, bases o cuotas diferentes.

El desencadenante de ésta oposición (legalmente hablando) a éste gravamen tuvo lugar a raíz de una sentencia del TC el 16 de febrero de 2017⁴⁴ que declaró inconstitucionales varios artículos de la Norma Foral de Navarra referentes a la plusvalía.

En esta sentencia se respalda y se defiende que no puede exigirse al vendedor de un inmueble el pago del impuesto que grava un incremento del valor que no se produce en su totalidad. Por tanto, el TC ha allanado el camino a una respuesta favorable en las reclamaciones de venta, incluso en las herencias y donaciones de inmuebles que hayan visto reducido su valor entre el momento de la adquisición. Es decir que si la norma se aplicara al ámbito estatal, el número de viviendas sobre las que se podría reclamar la plusvalía sería bastante elevado (eso sí, tan sólo se abarcarían las transmisiones realizadas a partir de febrero de 2013).

En ámbito sucesorio, si el inmueble que se hereda no ha incrementado su valor con respecto al que tenía cuando lo adquirió el causante, se podría reclamar presentando el impuesto de sucesiones fijando el valor real del bien, demostrando que ese valor es inferior al valor que tenía cuando lo compró causante. Además, sería necesario un informe de un perito para acreditar el valor que se declaró al presentar el impuesto.⁴⁵

⁴⁴ Sentencia completa: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-3255

⁴⁵ Es de esperar que el Tribunal Constitucional se pronuncie próximamente en el mismo sentido respecto de la normativa estatal, anulando y declarando la inconstitucionalidad en términos similares de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales según redacción del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo.

5. FISCALIDAD DE RESIDENTES Y NO RESIDENTES

Morir siendo residente en una comunidad u otra puede variar la cuota a pagar en sucesiones a los herederos. Pero los mayores agravios se producen en función de si se aplica la normativa autonómica o estatal. Serán contribuyentes por obligación real quienes adquieran bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español⁴⁶ además tienen la obligación de designar un representante en España.

- Antecedentes

El problema surgía cuando a los no residentes españoles se les aplicaba la normativa estatal y no la autonómica, por tanto no se podían beneficiar de las reducciones o beneficios que se aplicaran en las distintas CCAA. Empezaba a ser latente y notorio el daño a la libertad o la igualdad debido a la desigualdad que se estaba generando entre los españoles y los miembros de otros estados de la UE y que estaban deteriorando las bases del TFUE.

En 2010 la CEE se percató de ésta diferencia de trato, por lo que envió un dictamen motivado a España solicitando que modificara el régimen jurídico del gravamen. Ante éste dictamen, el Gobierno se opuso y tras otro dictamen que la CEE remitió a España mantenido su postura inicial, España introdujo medidas para modificar algunas normas tributarias.

Sin embargo la CEE no quedaba satisfecha con estos cambios por lo que en 2012 interpuso un recurso de incumplimiento de Estado contra España ante el TJUE. En dicho recurso se argumentaba que *“el trato discriminatorio de los no residentes radicaba en la existencia de unos beneficios fiscales a los que los no residentes no podían acceder”*.

El procedimiento terminó con la sentencia (3 de septiembre de 2014)⁴⁷ favorable a la CEE, y España quedó obligada a modificar la normativa del impuesto sobre sucesiones y donaciones considerandono ajustada al ordenamiento comunitario la normativa

⁴⁶ Art 7 de la Ley 29/1987 de 18 de Diciembre del ISD

⁴⁷ Sentencia completa: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=157285&doclang=ES>

española del impuesto de sucesiones y donaciones, en cuanto producía situaciones de discriminación entre residentes y no residentes.

Con la Ley 29/1987 de 18 de Diciembre (hoy en día actualizada) la tributación de los no residentes en el impuesto de sucesiones dependía de distintos factores, entre ellos la residencia del causante y la residencia de los herederos.

La residencia del causante determinaba la aplicación de la ley española, pero la residencia de los herederos podía determinar qué ley autonómica era aplicable, debido a la existencia de las distintas leyes autonómicas y una ley estatal. Para los herederos, que eran residentes en España, resultaba aplicable la ley de la Comunidad Autónoma en la que el causante tuviera su residencia habitual, mientras que los herederos que no tuvieran residencia habitual en España, con independencia de su nacionalidad, se aplicaba la Ley Estatal.

En el ejercicio de sus facultades la mayoría de las Comunidades Autónomas habían hecho un esfuerzo de adaptación de las leyes del impuesto de sucesiones a las necesidades de los ciudadanos, a diferencia del legislador estatal que había dejado la ley prácticamente inalterada desde el año 1987.

Pongamos un ejemplo de esta situación:

En el año 2013 (antes de que entrara en vigor la STJUE) se formaliza en una Notaria una escritura de adjudicación de herencia de un señor residente en Lleida, que fallece dejando esposa y tres hijos, y con un patrimonio constituido por tres viviendas en la capital y unos ahorros en el banco.

Esta situación se enturbia porque uno de los hijos había estudiado en Alemania y al cabo del tiempo termina haciendo su vida allí, mientras que los otros dos hermanos seguían viviendo en España.

Tras realizar un análisis fiscal de toda la operación, resulta que los dos hermanos que viven en España no tienen que pagar nada, por razón del impuesto de sucesiones, mientras que el otro hermano que reside en Alemania le sale a pagar.

¿Por qué se daba esta situación heredando todos los hermanos lo mismo? El motivo era que a los que residían en Cataluña, se les aplicaba la legislación fiscal de Cataluña y por ello tenían derecho a unas reducciones en la base imponible de 100.000 euros, con

lo cual lo que recibían no alcanzaban el mínimo para pagar, mientras que al que residía en Alemania, se le aplicaba la legislación estatal y solo tenía derecho a una reducción en la base imponible de 15.956,87 euros, con lo cual le salía una base liquidable positiva a pagar, y sobre esa cantidad tenía que abonar aproximadamente el 11%, dando lugar a una cuota importante.

Fue a raíz de la **STJUE de 3 septiembre de 2014** cuando se consideró que la normativa española era contraria a los artículos 63 del TFUE y 40 del acuerdo sobre el EEE de 2 de mayo de 1992, al permitir diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares sobre bienes inmuebles situados en territorio español o fuera de éste.

Con esta sentencia se eliminó el régimen de tributación por obligación real tratándose de sucesiones entre causante residente en España y causahabiente residente comunitario y tratándose de donaciones de inmuebles en España a favor de donatarios residentes comunitarios, de igual manera que se consideró conforme con la normativa comunitaria la existencia de una pluralidad de regímenes fiscales dentro del Estado Español, en materia de sucesiones y donaciones.

Como consecuencia de esta sentencia el legislador español tuvo que enfrentarse a la modificación de sus propias leyes sobre la materia, y eran varias las opciones que tenía desde el punto de vista de la política legislativa:

La primera podría haber consistido en una unificación de la legislación a nivel nacional del impuesto de sucesiones y donaciones;

La segunda era una **modificación de las normas que regulan la legislación aplicable**, cuando nos encontramos en sucesiones y donaciones en la que podrían estar interesados los no residentes en España;

La tercera sería haber regulado todo el régimen estatal de la tributación de las sucesiones y donaciones, de una forma más adecuada a los tiempos actuales, pues no hay que olvidar que el elemento de discriminación que fue causa de la sentencia, deriva de la total disparidad de las reducciones existentes entre la normativa estatal y la de las comunidades autónomas

Sin entrar en más valoraciones el legislador acogió la segunda opción y a través de la ley 26/2014 por la que se modifica el IRPF y el Impuesto Renta No Residentes, se introduce una disposición final tercera que también modifica la Ley 29/1987, permitiendo que en las herencias y donaciones con no residentes por las que debe pagarse el impuesto a la Hacienda Estatal, se puedan aplicar las ventajas establecidas en las CCAA con las que exista algún punto de conexión. Para cumplir con la sentencia, el Tribunal de Justicia, estableció las siguientes normas en referencia a los posibles casos que se nos pueden plantear a la hora de aplicar el impuesto:

5.1 Causante no residente en España ni en UE o CEE

Cuando los contribuyentes reciban bienes que se encuentren en territorio español pero estos tampoco sean residentes en España tendrán que tributar aquí en España por medio de la normativa estatal. Lo mismo ocurriría si el heredero fuera residente en España ya que el fallecido no pertenecía a la UE o CEE.

5.2 Causante no residente en España pero sí en UE o CEE

En el caso contrario de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la UE del CEE, distinto de España, los contribuyentes residentes o no residentes en España pero sí en CEE, tendrán la opción de aplicar la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.

Obviamente, el contribuyente podrá deducirse el impuesto pagado en el extranjero por los bienes situados allí.

5.3 Causante residente en España

Si el contribuyente no fuera residente de España pero si lo fuera de UE/CEE podría aplicar la normativa autonómica de la que fuera residente el fallecido, si por el contrario, el contribuyente no fuera residente de la UE o de la CEE tendría que tributar por medio de la normativa estatal.

En el caso de que el contribuyente fuera residente en España no habría duda y tributaría mediante la normativa autonómica de la fuera residente el fallecido.

CAUSANTE	CAUSAHABIENTE (SUJETO PASIVO)	COMPETENCIA	NORMATIVA
RESIDENTE	RESIDENTE	CC. AA. de residencia del causante	CC. AA. de residencia del causante
RESIDENTE	NO RESIDENTE NO RESIDENTE EEE	ESTATAL	ESTATAL
RESIDENTE	NO RESIDENTE RESIDENTE EEE	ESTATAL	Opción: » ESTATAL » CC. AA. de residencia causante
NO RESIDENTE NO RESIDENTE EEE	RESIDENTE	ESTATAL	ESTATAL
NO RESIDENTE RESIDENTE EEE	RESIDENTE	ESTATAL	Opción: » ESTATAL » CC. AA. con el mayor valor de los bienes situados en España, y si no hay bienes en España, CC. AA. en la que es residente
NO RESIDENTE NO RESIDENTE EEE	NO RESIDENTE	ESTATAL	ESTATAL
NO RESIDENTE RESIDENTE EEE	NO RESIDENTE	ESTATAL	Opción: » ESTATAL » CC. AA. con el mayor valor de los bienes situados en España

****cuadro de la Agencia tributaria.***

Se puede sacar una clara conclusión sobre la aplicación de esta sentencia. Adía de hoy sigue discriminando a varios contribuyente ya que sí que es cierto que se produjo un avance y un apoyo entre los países europeos, y recalco lo de europeos pues la discriminación fiscal se sigue produciendo a día de hoy para los no residentes en la EU o el CEE, un ejemplo sería los residente en EEUU que es un país en el que viven muchos españoles y que cuando se producen estas circunstancias no tienen las facilidades que se les proporciona a todos los demás.

6. DERECHO COMPARADO: EEUU

Dentro de este apartado vamos a analizar la tramitación hereditaria en EE.UU que nada tiene que ver con las premisas recogidas en la legislación española.

La IRS es el organismo encargado de recaudación y del cumplimiento de las leyes tributarias de Estados Unidos, constituye una agencia encuadrada en el Departamento de Tesorería de los Estados Unidos y también es responsable de la interpretación y aplicación de las leyes fiscales de carácter federal (es lo que en España conocemos como Agencia Tributaria). El US Estate Tax es el equivalente estadounidense a nuestro impuesto de sucesiones.

El impuesto sobre sucesiones en los Estados Unidos es un impuesto sobre la transferencia del patrimonio de una persona fallecida (el impuesto se aplica a la propiedad que se transfiere). Otras transferencias que están sujetas al impuesto pueden incluir las realizadas a través de un patrimonio o fideicomiso intestado, o el pago de ciertos beneficios de seguro de vida o sumas de cuenta financiera a los beneficiarios. El impuesto al patrimonio es una parte del sistema de Impuestos Unificados de Bienes y Bienes en los Estados Unidos. La otra parte del sistema, el impuesto sobre donaciones, se aplica a las adquisiciones de propiedad durante la vida de una persona.

Lo primero es saber que efectivamente existe un impuesto federal sobre las sucesiones (impuesto federal sobre el patrimonio que se transmite) y su rendimiento corresponde al gobierno federal, sin embargo cada gobierno estatal también podrá establecer sus propios impuestos sobre las herencias (denominado como "impuesto a la herencia") por lo tanto una misma transmisión puede quedar sujeta a doble tributación (por ejemplo habrá estados que tengan un impuesto sobre el patrimonio, y estados que tengan un impuesto a la herencia, Maryland y Nueva Jersey por ejemplo, tienen ambos).

Los bienes que están sujetos a este impuesto son acciones de cualquier sociedad norteamericana y fondos registrados en Estados Unidos; todos los bienes inmuebles ubicados en los Estados Unidos; la mayoría de los bienes personales ubicados físicamente en Los Estados Unidos (coches, obras de arte, barcos, animales, joyas, etc...); obligaciones de débito de personas físicas y jurídicas norteamericanas; otras propiedades intangibles como lo son derechos contractuales, patentes, marcas y derechos de autor, etc...

- Tramitación de herencias:

La tramitación de herencias en EEUU deben someterse a un proceso sucesorio ante los tribunales competentes, con el fin de, determinar la validez del testamento y/o determinar quiénes son los herederos y las cuotas que se distribuirán entre cada uno.

Los sujetos pasivos son responsables de presentar una declaración del Formulario 706 al IRS. Además, el formulario se debe presentar si el cónyuge del difunto desea reclamar alguna de las exenciones impositivas restantes del patrimonio/donación del difunto. La declaración debe contener información detallada sobre las valoraciones de los activos del patrimonio y las exenciones reclamadas, para garantizar que se pague el importe correcto de impuestos. La fecha límite para presentar el Formulario 706 es 9 meses a partir de la fecha de fallecimiento del causante (en España son 6 meses). El pago puede extenderse⁴⁸, pero no exceder de los 12 meses, aun así la declaración debe presentarse antes de la fecha límite de 9 meses. Las tasas varían entre el 18% y el 50% en función del importe y sin perjuicio de la tasa de impuesto que puede aplicar el estado.

A diferencia del Derecho Sucesorio español en el derecho sucesorio americano no existe el procedimiento de legítimas que tenemos implantado en España pero existen distintas vías para poder salvaguardar la posición de los hijos y cónyuge incluido cuando el causante no ha indicado disposición alguna respecto de aquéllos.

Se podría decir que una de las similitudes que se pueden extraer del sistema americano y equipararlo con el español es la cesión que se hace a los distintos estados del país. Se gestiona de una manera independiente por lo que habría que atender a la ley estipulada por cada uno de ellos. La equivalencia a los estados americanos la podemos ver reflejada en las comunidades autónomas españolas que como ya he dicho tienen sus propias reglas a la hora de gestionar este impuesto.

Otra semejanza la podemos encontrar en la crítica social que hay en los dos países, puesto que EEUU al igual que España planteó la posibilidad de eliminar este impuesto cuando, bajo el mandato del George Bush, se puso de manifiesto la posibilidad de suprimir el gravamen sobre las sucesiones. Frente a este intento algunos personajes

⁴⁸ Se puede pedir una prórroga mediante el Formulario 4768. También se puede optar por el pago en cuotas.

públicos y multimillonarios como William Gates (conocido como Bill Gates) o George Soros pusieron de manifiesto en un acuerdo firmado por todos ellos en el que se mostraban totalmente en desacuerdo con éste intento de abolición. Es curioso esta oposición ya que demostraron a los “contribuyentes de a pie” que a quien más perjudicaba éste impuesto era a ellos mismos y no a los sujetos con alto patrimonio (como era el caso). Y demostraron que la eliminación del impuesto al patrimonio favorece únicamente a los muy ricos y deja una mayor parte de la carga impositiva total sobre los contribuyentes.

- Sobre el reparto la herencia:

El código testamentario uniforme (CTU o en inglés UPC) establece que si no existiese cónyuge supérstite⁴⁹ o si, habiendo recibido éste la parte de la herencia que le correspondiese y aún quedara sobrante patrimonial, los descendientes vivos del causante serían los siguientes en la línea de sucesión. Cuando uno de los hijos falleciera antes que el causante pero dejara descendientes, éstos últimos lo representarán (al igual que en España). Si, por el contrario no dejara hijos o nietos, los ascendientes serían los siguientes en la pirámide sucesoria.

Si no hay progenitores que a la muerte del causante sigan con vida, recibirán la herencia los descendientes de los padres (estos serían los hermanos del fallecido o sus sobrinos). Si no se encuentra ninguno de los anteriores, y si los abuelos no están vivos los bienes del difunto pasan al lado de la familia de la esposa.

- Ciudadanos o residentes de los Estados Unidos / No ciudadanos no residentes:

Como he dicho hay que presentar el Formulario 706 para las propiedades de los fallecidos que fueron ciudadanos estadounidenses o residentes de los EEUU en el momento del fallecimiento⁵⁰.

⁴⁹ Para los casos en que se den matrimonios del mismo sexo se tratará de la misma manera que los matrimonios de parejas del sexo opuesto. El término "cónyuge" incluye a una persona casada con una persona del mismo sexo. Sin embargo, las personas que han entrado en una unión doméstica registrada, unión civil u otra relación similar que no se considera un matrimonio según la ley estatal no se consideran casados con fines impositivos federales.

⁵⁰ Para fines del impuesto sucesorio, un residente es alguien que tenía un domicilio en los Estados Unidos en el momento de la muerte. Una persona adquiere un domicilio viviendo en un lugar incluso durante un breve período de tiempo, siempre que la persona no tenga la intención de mudarse de ese lugar.

Los contribuyentes de los difuntos no ciudadanos estadounidenses ni residentes de los EEUU en el momento de su fallecimiento, tienen que presentar el Formulario 706-NA, para el patrimonio de no residentes que no sean ciudadanos de los Estados Unidos.

Cabe la posibilidad de que los residentes en EEUU se conviertan en ciudadanos de dicho país con la mera posesión de un inmueble, en éste caso pueden surgir dudas a la hora de ver el método de tributación de cada uno:

Si dicho causante se convirtió en ciudadano de EEUU solo por su conexión con la posesión se le considerará no residente, no ciudadano de los Estados Unidos, a efectos del impuesto a la herencia y debe presentar el Formulario 706-NA.

Si dicho difunto se convirtió en ciudadano de los EEUU independientemente de su conexión con una posesión, entonces se le considerará ciudadano de los EEUU para fines de impuestos sucesorios, y debe tributar mediante el Formulario 706.

- Sanciones:

Se aplican a la presentación tardía, el pago atrasado y el pago insuficiente.

Presentación tardía y pago atrasado: Se establecen sanciones tanto para la presentación tardía como para el pago atrasado a menos que haya una causa razonable para la demora. La ley también establece penas para los intentos deliberados de evadir el pago de impuestos. No se impondrá la multa por presentación tardía si el contribuyente puede demostrar que la no presentación oportuna de la devolución se debe a una causa razonable. Si el contribuyente recibe un aviso sobre multas después de presentar el Formulario 706, tendrá que enviar una explicación y se determinará si cumple con los criterios de causa razonable y obviamente no se considerarán las explicaciones adjuntas a la declaración en el momento de la presentación.

Pago insuficiente: Se establecen multas del 20% por el pago incompleto del impuesto al patrimonio cuando el pago incompleto es atribuible a la subestimación de la valoración⁵¹. Esta multa aumenta al 40% si hay una subestimación de la valoración bruta⁵².

⁵¹Una subestimación de valoración ocurre cuando el valor de la propiedad informada en la Forma 706 es del 65% o menos del valor real de la propiedad.

⁵²Una subestimación de valoración bruta ocurre si cualquier propiedad en la declaración se valora en 40% o menos del valor determinado como correcto.

7. CONCLUSIONES

Vistos todos los datos y teorías que recogen este impuesto, me gustaría sacar unas breves conclusiones que den por finalizado este estudio y exponer unas ideas evolutivas que creo que mejorarían o podrían mejorar (personalmente hablando) la tributación del impuesto.

Una vía de escape a la hora de regularizar este impuesto y afrontarlo con más solvencia por parte de los contribuyentes sería la de introducir una serie de incentivos a nivel nacional, como podría ser la facilitación de la preventa de una vivienda heredada para así tener liquidez y hacer frente a los gastos que van a derivar de esa aceptación de herencia.

Por todo esto que cabe replantearse la cuestión de si la cesión a las CC.AA sigue cumpliendo su función inicial (recaudatorio) o, por el contrario, esta se ha desnaturalizado:

La posible solución para evitar el contraste autonómico en España podría radicar en volver a asumir por parte del Estado la competencia total del gravamen estableciendo una normativa común a todos los españoles para restablecer la equidad para todos los contribuyentes. El problema que encontraríamos en ésta cuestión sería que la cuota a pagar sería mucho mayor si aplicáramos la normativa estatal en todo el territorio español, aunque es cierto que la balanza dejaría en un equilibrio perfecto a todas las comunidades autónomas además de volver a recobrar la función financiadora, recaudatoria y el efecto redistribuidor de la riqueza del impuesto que poco a poco ha ido desapareciendo pues, como ya he señalado, en algunas CCAA se ha ido disminuyendo el carácter recaudatorio por culpa de las reducciones y bonificaciones que se prevén dentro de las mismas.

Por otro lado, si el Estado controlara el impuesto quedaría solucionado el problema comunitario, dado que al tributar todos (tanto los sujetos pasivos por obligación real como por obligación personal) según una normativa estatal común y única no se lesionaría la libertad de circulación de capitales ni se haría distinción entre los residentes de la UE y fuera de ésta.

También se podría realizar un cambio sustancial en el hecho imponible ya que a día de hoy tiene un alcance demasiado extensivo debido a que se da por hecho que la herencia

siempre genera un incremento económico en el causahabiente. Sin embargo no tiene por qué ser así en el caso de que se considerara a la unidad de familiar como beneficiaria de un patrimonio del que se disponía ya en vida del causante.

Como ya dijera mediados del siglo XVIII el político e inventor estadounidense Benjamín Franklin: “*En este mundo no hay nada cierto, salvo la muerte y los impuestos*”, proverbio que se ha ido repitiendo directa o indirectamente por los ministros de Hacienda españoles y que nos hace ver que los tributos son necesarios

8. BIBLIOGRAFÍA

8.1 Legislación / Jurisprudencia:

Auto 129/2016 del Tribunal Constitucional de 21 de junio

Código Civil 1889

Ley 29/1987 de 18 de Diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones.

Reglamento UE 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de julio de 2012 relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones mortis causa.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994 de 20 de junio.

8.2 Obras Doctrinales:

Aparicio Pérez, A. “Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral. Editorial Dykinson. Primera edición 2014, páginas 123-417.

Arqueo Valenzuela, M. E. El Impuesto sobre Sucesiones en España y derecho comparado entre algunas CC-AA la UE y EEUU.

Arribas, G. L. “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la UE”. Revista de derecho comunitario europeo, 2014, páginas 972-996.

Casado Ollero G., “Curso de Derecho Financiero y Tributario” vigésimo cuarta edición. Tecnos, 2013. Páginas 63-76 y 695-700.

Casasnovas G.L. y Buxadé A.D.S “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español” 2008.

Colchón López, L. “Panorama actual de la imposición sobre las sucesiones”. Revista Tributaria y Financiera. 2008, páginas 45-75.

García de Pablos, J. El impuesto sobre sucesiones y Donaciones: Problemas constitucionales y comunitarios. Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones 2010.

Linares, M. A. M. “Hacienda y política en el primer tercio del siglo XX: las reformas tributarias”. La evolución de la Hacienda Pública en Italia y España (siglos XVIII-XXI) 2015 páginas: 241-262.

Rivera, J. “Impuesto de Sucesiones, el debate que no cesa”. Revista entre magnitudes, 2015 páginas 42-45.