

Tema 1

ASPECTOS GENERALES. ÁMBITO TERRITORIAL

1.1. CONCEPTO, RELACIONES CON OTROS IMPUESTOS

El artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones define el Impuesto diciendo: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas en los términos previstos en la presente Ley”.

Que el Impuesto es directo, significa que grava la riqueza directamente, por la posesión de la misma, como hacen el IRPF y el IP. En contraposición, Impuesto indirecto es aquél que grava la riqueza cuando ésta circula, o se pone de manifiesto con el consumo (por ejemplo el IVA).

Que el Impuesto es subjetivo, quiere decir que se tienen en cuenta en el mismo las circunstancias personales del contribuyente, como pueden ser su parentesco con el causante, edad, patrimonio previo y eventualmente la minusvalía física, psíquica o sensorial. Las circunstancias subjetivas del contribuyente tienen una importancia cada vez mayor en el cálculo de la cuota de este impuesto, ya que las CCAA, que son las que tienen la capacidad normativa están aumentando las reducciones y bonificaciones teniendo en cuenta en la mayoría de los casos estas circunstancias.

Los hechos gravables son los incrementos patrimoniales obtenidos a “título lucrativo por las personas físicas”. Una transmisión lucrativa comprende toda clase de liberalidades, ya se produzcan por herencia, donación o cualquier otro negocio jurídico.

Asimismo, es un Impuesto progresivo. En el gravamen del Impuesto, se tiene en cuenta no solamente la cuantía de cada porción sino también el grado de parentesco que unía el causante con el causahabiente (a medida que éste sea más lejano, el tipo será mayor), e incluso se tiene en cuenta el patrimonio preexistente de los sujetos pasivos.

Por otra parte, se trata de un Impuesto no repercutible. No puede trasladarse a persona alguna, pues este Impuesto no tiene repercusión ni traslación. Por último, se trata de un Impuesto de base jurídica, pues para calificar el hecho imponible hay que acudir al Código Civil.

Se sitúa en el sistema tributario junto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas actuando como complementario de este. Señalar también, que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplica solamente a las Personas Físicas. Las donaciones o legados en favor de una persona jurídica se integran en su base imponible junto a los demás ingresos obtenidos y tributan en el Impuesto sobre Sociedades.

Además de la citada Ley 29/87 completa el cuerpo normativo del Impuesto el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 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.

1.2. RELACIONES ENTRE EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como hemos dicho, actúa como complemento del IRPF además de hacerlo como cierre del sistema. En ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No tributan por el IS y D. las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones, y sistemas asimilados del causante ni las aportaciones realizadas a los planes de pensiones del cónyuge

Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición del mismo. No obstante, no se someterán al IRPF las siguientes ganancias, entre otras:

- a) Las derivadas de transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo (también llamada "plusvalía del muerto").
- b) Las derivadas de las donaciones de empresas o participaciones en entidades a las que sea de aplicación la reducción del 95% regulada en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) Las derivadas de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el apartado 3 68 L35/2006 LIRPF (fundaciones legalmente reconocidas y asociaciones declaradas de utilidad pública) sin perjuicio de lo establecido en la Ley 30/94 de fundaciones y la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- d) Los derivados de la transmisión, por personas mayores de 65 años, de su vivienda habitual.

El resto de donaciones o transmisiones lucrativas inter vivos, provocarán ganancias o pérdidas patrimoniales en el donante que pasarán a tributar en el régimen aplicable.

1.3. ÁMBITO TERRITORIAL DEL IMPUESTO

Como norma general, el Impuesto se exige en toda España, sin perjuicio de los Convenios internacionales, de los sistemas Vasco y Navarro de Concerto y Convenio y de la cesión a las restantes Comunidades Autónomas. El criterio que se sigue es el de residencia, con excepción de las donaciones de inmuebles.

La Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas y de Medidas Complementarias, en vigor a partir del 1 de enero de 1997, ha iniciado una nueva etapa al atribuir ciertas competencias normativas a las Comunidades Autónomas.

La Ley 21/2001 de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía ha ampliado la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas.

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 ha ampliado alguna competencia normativa de las comunidades autónomas y la competencia de las mismas en la resolución de reclamaciones en vía económico-administrativa.

1.3.1. Aplicación Internacional

El criterio que se aplica para determinar si debe tributar en España un hecho imponible es el de la residencia del adquirente, complementado con el principio real de situación de determinados bienes, que se puede resumir en las siguientes reglas:

Tributan en España:

- a) Las adquisiciones por herencia, legado o donación cuando el adquirente es residente y en las pólizas de seguro cuando el beneficiario es residente.
- b) La adquisición de bienes situados en territorio español o derechos que puedan ejercitarse en dicho territorio, sea cual sea la residencia del adquirente.

- c) Las percepciones de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, con independencia de la residencia del beneficiario, cuando la compañía aseguradora sea española y cuando el contrato se celebre en España con una entidad extranjera que opere en nuestro país.

Para evitar la doble imposición internacional sólo se han firmado convenios con Grecia (1919), Francia (1963) y Suecia (1963).

El sujeto pasivo residente en España si recibe bienes o derechos situados en el extranjero deberá tributar por obligación personal en España y por obligación real en el extranjero.

En este caso, tendrá derecho a la deducción por doble imposición internacional regulada en el art. 23 de la LIS y D.

1.3.2. Regímenes forales

Los territorios históricos del País Vasco y Navarra gozan de un régimen Tributario especial que les permite una autonomía legislativa.

En el País Vasco rige el concierto económico aprobado por la Ley 12/2002 de 23 de mayo. Cada Diputación Foral es competente para regular la exacción, gestión, liquidación, inspección y recaudación del Impuesto.

- **Álava:** Norma Foral 11/2005
- **Vizcaya:** Norma Foral 11/1990, modificado por las Normas Forales 2 y 3/1997 y Reglamento Decreto Foral 107/2001.
- **Guipúzcoa:** Norma Foral 3/1990 y Reglamento Decreto Foral 85/1994.
- **Navarra:** Norma Foral 250/2002 y Reglamento Decreto Foral 16/2004.

La exacción del Impuesto corresponde a las Diputaciones Forales en los siguientes supuestos:

1. Por obligación personal:

- a) Sucesiones, cuando el causante tenga su residencia habitual en el territorio de la Diputación.
- b) Donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos están ubicados en el territorio de la Diputación.
- c) Donaciones de otros bienes y derechos, cuando el donatario o favorecido tenga su residencia habitual en el territorio de la Diputación.
- d) Seguros, cuando el asegurado tenga la residencia habitual en el territorio de la Diputación.

2. Por obligación real:

Por obligación real cuando el causante tenga su residencia en el extranjero y la totalidad de sus bienes y derechos estén situados en el territorio foral.

En general, las normas del Impuesto vigentes en el País Vasco se adaptan a la normativa común. Sin embargo, existen diferencias importantes a destacar, así:

A los supuestos de no sujeción de la normativa estatal hay que añadir la continuación en la explotación agraria familiar por el cónyuge supérstite:

- a) Están exentas en Álava las transmisiones realizadas en favor de cónyuges, ascendientes y descendientes.
- b) Están exentas igualmente las anteriores adquisiciones mencionadas siempre que sean por causa de muerte en Guipúzcoa y Vizcaya.
- c) La normativa foral no contempla coeficientes multiplicadores a aplicar en función del parentesco.
- d) Aplicación de tarifas diferentes según el parentesco con el causante o donante.

- e) Reducciones en adquisiciones **mortis causa** mucho más elevadas que las vigentes para el territorio común, aunque diversas comunidades autónomas en la actualidad están aumentando la cuantía de estas reducciones,
- f) No acumulación a la base de las cantidades procedentes de seguros de vida.

Navarra, por su parte, goza de un régimen especial de convenio económico regulado por acuerdo de la Diputación Foral, de 10 de abril de 1970, modificado por la Ley Foral 22/1997 y la Ley 18/1998. Las normas de competencia son las mismas que para el País Vasco.

1.4. RÉGIMEN COMÚN. PUNTOS DE CONEXIÓN

Una vez establecido que el incremento de patrimonio lucrativo debe tributar con arreglo a la normativa aplicable al territorio común, la Ley 14/ 1996 fija en su artículo 6, las reglas para atribuir la competencia para la liquidación y la atribución del rendimiento, que se resumen en:

- a) En las adquisiciones **mortis causa**, el tributo corresponde a la comunidad en que resida el causante a la fecha del devengo.
- b) En las donaciones de inmuebles el tributo corresponde a la comunidad donde está situado el bien. Se equipara a donación de inmueble la donación de valores a los que sea de aplicación el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.
- c) En las donaciones de los demás bienes y derechos el tributo corresponde a la comunidad en la que resida el donatario en la fecha de la donación.
- d) Cuando en un mismo documento se incluyan hechos imposables cuyo rendimiento corresponde a más de una comunidad autónoma deberá presentarse el documento en cada una de ellas, pero la liquidación abarcará sólo los bienes cuya transmisión sea competencia de la comunidad.

La Ley 21/2001 cede a las Comunidades Autónomas una cierta capacidad normativa que alcanza la cuantía y coeficiente del patrimonio preexistente, la tarifa, deducciones y bonificaciones de la cuota y a los aspectos de gestión y liquidación del impuesto.

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 ha ampliado alguna competencia normativa de las comunidades autónomas y la competencia de las mismas en la resolución de reclamaciones en vía económico-administrativa.

Además de las fijadas por el Estado, las CC.AA. podrán establecer otras reducciones de la base imponible que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CA.

Gran parte del resto de las CC.AA. han hecho uso de dicha capacidad normativa (Ver 12.1).

1.4.1. La residencia habitual del causante y la vecindad civil como factor importante en la sucesión

La Ley 22/2009 modifica el concepto de residencia habitual, ampliando el periodo a considerar para su determinación de uno a cinco años y haciendo coincidir el punto de conexión para la atribución del rendimiento con el que determina la normativa aplicable.

Las diferentes reducciones a aplicar según que comunidad autónoma sea la competente para liquidar el impuesto da idea de la importancia que puede llegar a tener la residencia del causante.

Las principales reducciones de las distintas comunidades autónomas están relacionadas en el apartado 12.9 de este informe.

Dichas reducciones específicas reflejan el interés de las comunidades autónomas en favorecer, de cara a la sucesión, diferentes tipos de bienes, según lo relevantes que sean en su territorio.

Así, la CCAA. agrícolas favorecen la sucesión de las explotaciones agrícolas. P.e. Castilla-León, con

un 99% de reducción para las explotaciones agrícolas ubicadas en la comunidad, Valencia con un 95% de reducción en las explotaciones agrícolas aunque no haya constituido la principal fuente de ingresos para el causante, Galicia con una reducción del 99%.

Cuando en el caudal relicto existen empresas individuales o participaciones en entidades, los requisitos exigidos también son diferentes. Así, una participación de un 5% en una entidad puede gozar de la reducción del 95% si el causante residía p.e en Cataluña o Valencia (en estas comunidades se ubican un grupo muy importante de empresas familiares) y no gozar de la reducción si residía en alguna otra comunidad.

Ejemplo:

El Sr. Pérez fallece a 25 de enero de 2010, es viudo y tiene un solo hijo al que nombra heredero universal.

Inventario de sus bienes a fecha del fallecimiento:

Vivienda habitual (valor comprobado)	100.000 €
Acciones en empresa familiar (era propietario del 6% del capital de la empresa)	500.000 €
Cuentas corrientes	100.000 €

Cálculo de la base liquidable del impuesto:

Si su vecindad civil era la catalana		Si su vecindad civil era de régimen común	
BI.	700.000,00 €		700.000,00 €
Reducción 95% VH.	(95.000,00) €		(95.000,00)€
Reducción participaciones empresa familiar	(475.000,00)€		-----
Reducción por parentesco	34.375,00 €		(15.956,76) €
Base liquidable	95,625,00 €		589.043,24 €
-Reducción adicional	-15.625,00		
Base liquidable	80.000,00 €		

La vecindad civil del causante en la fecha de su matrimonio es determinante para establecer el régimen económico conyugal. El régimen general de gananciales queda sustituido p.e. en Cataluña por el de separación de bienes.

Hasta julio de 2011 en Cataluña se aplica un régimen transitorio por el que se van incrementando paulatinamente las reducciones por parentesco y las adicionales.

1.5. CHECK LIST

1. ¿Cómo se calcula la cuota del IS y D.?

- a. Aplicando un tipo fijo.
- b. Aplicando una tarifa progresiva.
- c. Aplicando una tarifa progresiva y unos coeficientes según el patrimonio preexistente del heredero o legatario.

2. ¿Cuál es la comunidad autónoma competente en las transmisiones mortis causa?

- a. La comunidad autónoma en que resida el causante a la fecha de devengo.
- b. La comunidad autónoma en que resida el causahabiente a la fecha de devengo.
- c. Cualquiera de las dos.

3. Las reducciones por parentesco se aplican:

- a. Según las existentes en la CA. en la que tiene su residencia habitual el causante.
- b. Según las aplicables en la CA. en la que tiene su residencia habitual el causahabiente.
- c. Indistintamente.

4. En las donaciones de bienes inmuebles, la competencia para liquidar el impuesto corresponde:

- a. A la comunidad autónoma del donante.
- b. A la comunidad autónoma del donatario.
- c. A la comunidad autónoma donde está situado el inmueble.

5. El criterio aplicado para determinar si se debe tributar en España al recibir una herencia ¿Viene determinado por el hecho de que el causante sea residente español? ¿verdadero o falso?