

Grado en Derecho

Trabajo Fin de Grado

# **Análisis de la evolución del ISD durante los años 2016 a 2017**

*Una comparación de la evolución del Impuesto sobre  
Sucesiones y Donaciones entre Comunitat Valenciana y  
Cataluña durante los años 2016 a 2017*

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Fecha de presentación

27/04/2018

**Autor:** Naujoël

email: [ius.uned@gmail.com](mailto:ius.uned@gmail.com)

**Profesor tutor del TFG: Pedro Manuel Herrera Molina**

## DECLARACIÓN JURADA DE AUTORÍA DEL TRABAJO CIENTÍFICO, PARA LA DEFENSA DEL TRABAJO FIN DE GRADO

Fecha: 07/03/2018

Quien suscribe:

Autor: Naujoël

DNI: XXXXYYYYYZ

Hace constar que es el autor del trabajo:

**Análisis de la evolución del ISD durante los años 2016 a 2017**

En tal sentido, manifiesto la originalidad de la conceptualización del trabajo, interpretación de datos y la elaboración de las conclusiones, dejando establecido que aquellos aportes intelectuales de otros autores se han referenciado debidamente en el texto de dicho trabajo.

### DECLARACIÓN:

Garantizo que el trabajo que remito es un documento original y no ha sido publicado total ni parcialmente por otros autores en soporte papel ni en formato digital.

Certifico que he contribuido directamente al contenido intelectual de este manuscrito, a la génesis y análisis de sus datos, por lo cual estoy en condiciones de hacerme públicamente responsable de él.

No he incurrido en fraude científico, plagio o vicios de autoría; en caso contrario, aceptaré las medidas disciplinarias sancionadoras que correspondan.

Fdo.: Naujoël

# Índice

Índice.....	3
Resumen.....	5
I. Introducción sobre las competencias cedidas a las CCAA en el ISD.....	6
II. Comparación de evolución normativa entre Cataluña y Comunitat Valenciana.....	9
1. Medidas vigentes en materia de ISD en 2016.....	9
1.1. Reducciones de la base imponible.....	9
A) Adquisiciones mortis causa.....	9
1) Por parentesco.....	10
2) Por discapacidad.....	10
3) Para personas de la tercera edad.....	11
4) Beneficiarios de seguros de vida.....	11
5) Por adquisición de empresa familiar.....	11
6) Por adquisición de la vivienda habitual del causante.....	12
7) Otras reducciones.....	12
B) Adquisiciones inter vivos.....	13
1) Por aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados.....	14
2) Por parentesco.....	14
3) Por adquisición de empresa familiar.....	14
4) Por donaciones a descendientes con finalidad específica.....	15
5) Por discapacidad.....	15
6) Otras reducciones.....	16
1.2. Tarifa.....	16
1.3. Cuantías y coeficientes de patrimonio preexistente.....	18
1.4. Deducciones y bonificaciones.....	18
A) Adquisiciones mortis causa.....	18
1) Por parentesco.....	18
B) Adquisiciones inter vivos.....	19
1) Por parentesco.....	20
2) Por discapacidad.....	20
2. Medidas vigentes en materia de ISD en 2017.....	20
3. Medidas adoptadas en materia de ISD en 2017.....	21
3.1. Cataluña.....	21
3.2. Comunitat Valenciana.....	22
III. Análisis de la jurisprudencia del TJUE y del TC.....	24

1. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014.....	24
2. Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo de 2015.....	28
IV. Valoración desde el punto de vista de la justicia tributaria de la evolución normativa y las diferencias entre Cataluña y Comunitat Valenciana.....	31
V. Conclusiones.....	32
Bibliografía.....	34
Jurisprudencia.....	34
Abreviaturas.....	35

## Resumen

El presente TFG analiza la evolución del ISD en los años 2016 y 2017 entre Cataluña y Comunitat Valenciana desde un punto de vista objetivo, incidiendo en los principios de justicia tributaria y observando la jurisprudencia del TJUE y del TC.

El primer capítulo hace una introducción sobre las competencias cedidas a las CCAA en materia de ISD, para lo cual recorre la fundamentación jurídica del traspaso de competencias y la regulación legal aplicable a la materia, para acabar señalando las diferentes reducciones, deducciones y bonificaciones que establecen tanto Cataluña como Comunitat Valenciana.

En el segundo capítulo se realiza una comparación evolutiva entre Cataluña y Comunitat Valenciana, revisando los distintos elementos constitutivos del ISD y su evolución entre los años 2016 y 2017. Para ello repasa las medidas vigentes aplicables a los distintos elementos constitutivos en materia de ISD en 2016, luego hace lo propio para el año 2017, y acaba observando las distintas medidas adoptadas en materia de ISD en 2017.

El tercer capítulo analiza la jurisprudencia del TJUE y del TC relativa a la aplicación del ISD en España. En concreto, se analiza la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014, relativa a la vulneración por el Estado español de la normativa europea en lo concerniente a la aplicación del ISD a los no residentes, así como la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015 de 18 de marzo de 2015, relativa a la inconstitucionalidad de la aplicación del ISD en la Comunitat Valenciana.

El capítulo cuarto consiste en una valoración desde el punto de vista de la justicia tributaria de la evolución normativa y las diferencias entre Cataluña y Comunitat Valenciana teniendo en cuenta la función redistributiva del ISD y el espíritu de los tributos cedidos.

Y en fin, el quinto capítulo consta de las conclusiones del TFG que reflejan la situación actual, las medidas adoptadas y las posibles reformas.

## I. Introducción sobre las competencias cedidas a las CCAA en el ISD

El art. 156 CE recoge el principio de autonomía financiera de las CCAA estableciendo que "las CCAA gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles".

Entre el elenco de recursos que integran la Hacienda de las CCAA se encuentran los tributos estatales cedidos (art. 157.1.a CE) y los propios (art. 157.1.b CE).

El régimen jurídico de las competencias tributarias cedidas viene recogido en los arts. 19 LOFCA y 45 a 53 LSFCA, en tanto que las propias quedan establecidas en los arts. 133 y 157.2 CE y 6, 9 y 17 LOFCA.

En concreto, el ISD queda regulado en el art. 19.2.c LOFCA y 48 LSFCA, de donde se extrae que las CCAA pueden asumir competencias sobre<sup>1</sup>:

- La tarifa del impuesto.
- Las cuantías y los coeficientes de patrimonio preexistente que determinan la progresividad del impuesto.
- Las reducciones en la base imponible, estableciendo nuevas reducciones que respondan a circunstancias económicas o sociales de la Comunidad Autónoma o regulando las existentes en la normativa estatal. En este último caso, las CCAA. pueden mantener las reducciones del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorarlas aumentando el importe o porcentaje de reducción, ampliando el número de beneficiarios o disminuyendo los requisitos de aplicación.
- Deducciones y bonificaciones de la cuota.

A nivel autonómico, encontramos diferentes beneficios fiscales en función del tipo de sucesión (adquisición *inter vivos* o *mortis causa*) o del territorio.

Así, las CCAA de Cataluña y Comunitat Valenciana disponen medidas que disminuyen el gravamen en las adquisiciones *mortis causa*. En el primer caso, bonificación del 99 % para el cónyuge y del 99 % al 20 % para Grupo I y resto Grupo II en función de la cuantía de la base imponible, y en el segundo caso, bonificación 75 % para Grupo I y del 50 % para Grupo II. En el caso de adquisiciones *inter vivos*, Cataluña cuenta con una tarifa específica con tipos que van desde el 5 % hasta el 9 %, en tanto que la Comunitat Valenciana no tiene vigentes medias de reducción del gravamen en las donaciones entre parientes de los Grupos I y II de parentesco, pero aplica una reducción en las donaciones efectuadas a favor de hijos y padres que no implica una rebaja significativa del gravamen.

Ambas CCAA tratan de forma diferenciada los supuestos de personas con minusvalía pero

---

1 "Tributación autonómica. Medidas 2016", Capítulo I.

no llegan a suprimir el impuesto en el caso de adquisiciones *mortis causa*. La Comunitat Valenciana se diferencia de Cataluña en las adquisiciones *inter vivos* por persona con minusvalía pues la Comunitat Valenciana las favorece con carácter general, en tanto que Cataluña solo favorece las donaciones que constituyan aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad al amparo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad.

Respecto de la transmisión de la vivienda habitual del causante (adquisición *mortis causa*), tanto Cataluña como la Comunitat Valenciana establecen mejoras a la reducción estatal mediante la disminución del periodo mínimo de permanencia exigido, la elevación del porcentaje de reducción o la modificación o supresión del límite máximo fijado por la norma estatal.

En los casos de transmisión de empresa familiar, la Comunitat Valenciana establece reducciones propias en los supuestos de transmisión *mortis causa*, mientras que Cataluña establece una mejora de la reducción estatal más reducciones propias por transmisiones de empresa a personas con vínculos laborales o de prestación de servicios o vinculadas al mantenimiento de la plantilla de trabajadores.

Si la transmisión de empresa familiar es por actos *inter vivos*, la Comunitat Valenciana establece reducciones propias, en tanto que Cataluña establece igualmente mejoras a la reducción estatal y reducciones propias.

En cuanto a los beneficios fiscales relacionados con la transmisión de explotaciones agrícolas, forestales o rurales, han regulado reducciones propias para los supuestos de transmisiones *mortis causa* de explotaciones agrarias tanto Cataluña como la Comunitat Valenciana. En transmisiones *inter vivos*, solo la Comunitat Valenciana regula reducciones propias. Cataluña aplica una reducción a las transmisiones de fincas rústicas de dedicación forestal o terrenos incluidos en áreas de suelo rústico protegido, áreas de interés agrario o espacios de relevancia ambiental. Cataluña también ha regulado una modificación al límite máximo de la reducción estatal por percepción de cantidades derivadas de seguros de vida para el caso de muerte.

Tanto Cataluña como la Comunitat Valenciana aplican beneficios fiscales en las adquisiciones *mortis causa* de bienes de interés cultural, artístico o histórico, pero solo Cataluña favorece también las adquisiciones *inter vivos* de este tipo.

Como singularidades, Cataluña cuenta con una reducción aplicable a las adquisiciones *mortis causa* efectuadas por personas de 75 años o más.

Por su parte, la Comunitat Valenciana aplica una reducción en las adquisiciones *inter vivos* de dinero destinadas al desarrollo de una actividad económica en el ámbito de cinematografía, las artes escénicas, la música, la pintura y otras artes visuales o audiovisuales, la edición, la investigación o en el ámbito social.

Respecto de la tarifa, Cataluña aplica una tarifa que consta de 5 tramos con un tipo máximo del 32%. Por otra parte, tiene vigente una escala específica de gravamen aplicable a las adquisiciones *inter vivos* realizadas por contribuyentes integrados en los grupos I y II de parentesco,

cuya finalidad es disminuir significativamente el gravamen aplicable en las donaciones entre parientes próximos. Sin embargo, la Comunitat Valenciana regula tarifas muy similares a la establecida por el Estado con carácter supletorio.

En cuanto a los coeficientes multiplicadores, ambas CCAA han ejercido competencias normativas.

Cataluña regula este tipo de coeficientes para los Grupos I, II, III y IV para cualquier cuantía de patrimonio preexistente.



## II. Comparación de evolución normativa entre Cataluña y Comunitat Valenciana

Para una mejor comprensión, el análisis se divide en tres apartados. En el primer apartado veremos el régimen vigente en 2016<sup>2</sup>, luego se analiza el régimen vigente en 2017<sup>3</sup>, y finalmente las medidas adoptadas en 2017<sup>4</sup>.

### 1. Medidas vigentes en materia de ISD en 2016

Debemos comenzar por mencionar que, a diferencia de Comunitat Valenciana, Cataluña equipara las uniones estables de pareja a los cónyuges, tanto en adquisiciones *inter vivos* como *mortis causa* (art. 59 LISD-cat); mejora por equiparación, en adquisiciones *mortis causa*, de situaciones de convivencia de ayuda mutua al resto de descendientes del Grupo II de parentesco, a los efectos de las reducciones por parentesco y por discapacidad y la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante y a efectos de la aplicación del coeficiente multiplicador para la determinación de la cuota tributaria (art. 36.1 LISD-cat); equipara, tanto en adquisiciones *inter vivos* como *mortis causa*, las relaciones entre un cónyuge o un conviviente en pareja estable y los hijos de su cónyuge o del otro miembro de la pareja, a las relaciones entre ascendientes e hijos (art. 60 LISD-cat); y trata indistintamente a los descendientes por naturaleza como por adopción, y del mismo modo a los ascendientes.

Para comparar la evolución de la repercusión del ISD entre Cataluña y Comunitat Valenciana, vamos a analizar los distintos elementos del impuesto, es decir, las reducciones de la base imponible, la tarifa, las cuantías y coeficientes de patrimonio preexistente, y en fin, las deducciones y bonificaciones.

#### 1.1. Reducciones de la base imponible

Para una mejor comprensión del análisis distinguiremos las reducciones por adquisiciones *mortis causa* de las adquisiciones *inter vivos*.

Conviene advertir que Cataluña señala unas disposiciones comunes para las reducciones establecidas por adquisición de empresa familiar, de la vivienda habitual del causante, de determinadas fincas rústicas de dedicación forestal, de bienes del causante utilizados en la explotación agraria del causahabiente, de bienes del patrimonio cultural y de bienes del patrimonio natural (arts. 32 a 35 LISD-cat- para adquisiciones *mortis causa*; y arts. 52 y 53 LISD-cat, para adquisiciones *inter vivos*), relativas al ámbito de aplicación, la base de las reducciones, los bienes comunes de los cónyuges, y una regla de mantenimiento aplicable al causahabiente.

#### A) Adquisiciones *mortis causa*

Dentro de las reducciones por adquisiciones *mortis causa*, las distintas CCAA mejoran la reducciones estatales que consideran oportunas, y en concreto, entre Cataluña y Comunitat Valen-

2 "Tributación autonómica. Medidas 2016", Capítulo IV

3 "Tributación autonómica. Medidas 2017", Capítulo IV

4 "Tributación autonómica. Medidas 2017", Capítulo II

ciana, ofrece el siguiente resultado.

## 1) Por parentesco

Para el año 2016, ambas autonomías mejoran las reducciones estatales por parentesco pero de diferente modo.

Mientras que Comunitat Valenciana realiza dos tipos de mejora:

- Mejora la reducción estatal aplicable a adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años (Grupo I de parentesco): 100.000 € más 8.000 € por cada año menos de 21 con límite máximo de 156.000 € (art. 10.1.a LIRPF-val).
- Mejora la reducción estatal aplicable a adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes (Grupo II de parentesco): 100.000 € (art. 10.1.a LIRPF-val).

Cataluña mejora en las reducciones estatales por grado de parentesco (art. 2 LISD-cat):

- Grupo I: 100.000 € más 12.000 € por cada año menos de 21, con el límite 196.000 €.
- Grupo II:
  - Cónyuge: 100.000 €.
  - Hijo: 100.000 €.
  - Resto de descendientes: 50.000 €.
  - Ascendientes: 30.000 €
- Grupo III: 8.000 €.

Así, podemos observar que Cataluña repercute menos el ISD, es decir, grava menos por ISD a los adquirentes del Grupo I, pues los tramos son mayores y el límite máximo también. También el Grupo II recibe un trato más justo en Cataluña que en Comunitat Valenciana, pues la primera mejora al hijo y al cónyuge en detrimento del resto de descendientes y ascendientes, en tanto que la segunda trata a todos por igual. Finalmente, el Grupo III que en Comunitat Valenciana no recibe mejora, en Cataluña sí se vé mejorada.

Por todo ello podemos decir que en las adquisiciones *mortis causa* por parentesco la reducción de la base imponible del ISD para el año 2016 era más ventajosa en Cataluña que en Comunitat Valenciana.

## 2) Por discapacidad

En el apartado de discapacidad, para el año 2016 también encontramos diferencias a favor de Cataluña.

Cataluña estableció una mejora en la reducción estatal aplicable a minusválidos (art. 3 LISD-cat) en los siguientes términos:

- Grado de minusvalía igual o superior al 33 %: 275.000 €.

- Grado de minusvalía igual o superior al 65 %: 650.000 €.

Mientras que, conforme al art. 10.1.b LIRPF-val, la Comunitat Valenciana establece:

- Si el grado de minusvalía física o sensorial es igual o superior al 33 %: 120.000 €.
- Si el grado es igual o superior al 65 % o con minusvalía psíquica en grado igual o superior al 33 %: 240.000 €.

### 3) Para personas de la tercera edad

Igualmente este colectivo recibe mejor trato en Cataluña que en Comunitat Valenciana, pues de hecho esta última no realiza ninguna mejora, en tanto que aquélla establece una reducción propia en las adquisiciones *mortis causa* por personas del Grupo II de 75 años o más. Esta reducción es incompatible con la reducción por discapacidad y su importe se fija en 275.000 € (art. 4 LISD-cat).

### 4) Beneficiarios de seguros de vida

Del mismo modo, los beneficiarios de seguros de vida obtienen mayor ventaja en Cataluña, pues mientras Comunitat Valenciana no ofrece ninguna mejora, en aquélla, tienen una mejora en la reducción por cantidades percibidas, los beneficiarios de seguros de vida que sean cónyuges, ascendientes, descendientes, adoptantes o adoptados, del 100 % con el límite de 25.000 € (art. 5 LISD-cat).

### 5) Por adquisición de empresa familiar

También el supuesto de adquisición de empresa familiar resulta más ventajoso en Cataluña que en Comunitat Valenciana.

Cataluña establece una mejora de la reducción del 95 % por adquisición de bienes o derechos afectos a una actividad empresarial o profesional del causante por cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado. Se regula esta reducción con un contenido sustancialmente similar al establecido en la normativa estatal, pero el periodo mínimo de mantenimiento se reduce a 5 años. La aplicación de la reducción se extiende a personas que, sin tener relación de parentesco con el causante, sí que tienen determinados vínculos laborales o profesionales con la empresa o negocio, siempre que acrediten una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio y que tengan encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de las mismas con una antigüedad en su ejercicio de al menos 5 años (art. 6 a 9 LISD-cat).

También establece una mejora de la reducción del 95 % por adquisición de participaciones en entidades por cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado. Se regula esta reducción con un contenido sustancialmente similar al establecido en la normativa estatal, pero el periodo mínimo de mantenimiento se reduce a 5 años. Además, en el caso de participaciones en sociedades laborales la reducción es del 97 % (art. 10 a 14 LISD-cat).

Igualmente cuenta con una reducción propia del 95 % por adquisición de participaciones en

entidades por parte de personas que, sin tener relación de parentesco con el causante, sí que tienen determinados vínculos laborales o de prestación de servicios con la entidad, siempre que acrediten una antigüedad mínima de 10 años en la entidad y que hayan ejercido funciones de dirección en la misma con una antigüedad en su ejercicio de al menos 5 años (art. 15 y 16 LISD-cat) y se cumplan determinados requisitos legales.

Por su parte, Comunitat Valenciana establece una reducción propia por adquisición *mortis causa* de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades: 95 % (art. 10.2.3º y 4º LIRPF-val). Si el causante estuviese jubilado y tuviese entre 60 y 64 años el porcentaje de reducción será del 90 %. Si el causante estuviese jubilado la reducción se aplica al cónyuge o descendientes que cumplan los requisitos y por la parte en que resulten adjudicatarios.

Como se puede observar, Comunitat Valenciana añade unos límites de edad a la reducción del 95% por adquisición de bienes o derechos afectos a actividad empresarial o profesional del causante que Cataluña no aplica. Además, ciertos colectivos se ven mejorados en Cataluña mientras que Comunitat Valenciana no establece mejora alguna.

#### 6) Por adquisición de la vivienda habitual del causante

También en este apartado salen aventajados los catalanes.

Mientras que Cataluña mejora con la reducción del 95 % por transmisiones de la vivienda habitual a favor de cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, hasta un límite de 500.000 € por el valor conjunto de la vivienda, que se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a su participación, sin que el límite individual pueda ser inferior a 180.000 €. También se aplica a pariente colateral siempre que tenga más de 65 años y haya convivido los 2 años anteriores al fallecimiento (art. 17 a 19 LISD-cat).

Comunitat Valenciana mejora la reducción estatal tan solo fijando un límite de 150.000 € y el período de permanencia en el patrimonio del adquirente se reduce de 10 a 5 años (art. 10.1.c LIRPF-val).

#### 7) Otras reducciones

Cataluña mejora otras reducciones que no contempla Comunitat Valenciana.

En este sentido, mejora la reducción del 95 % por adquisición por el cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado del causante de fincas rústicas de dedicación forestal que dispongan de un instrumento de ordenación forestal aprobado por el departamento competente, que sean gestionadas en el marco de un convenio formalizado con la Administración forestal y que se encuentren ubicadas en terrenos que hayan sufrido incendios forestales en los 25 años anteriores o que hayan sido declarados zona de actuación urgente, requiriendo que se mantenga durante 10 años (art. 20 y 21 LISD-cat).

Mejora la reducción del 95 % por adquisición *mortis causa* por el cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado del causan-

te de bienes culturales de interés nacional y bienes muebles catalogados del Patrimonio Cultural Catalán y bienes del Patrimonio Histórico o Cultural de otras CCAA. En cuanto a la obra propia de los artistas, la reducción es aplicable cuando el causante es el propio artista. El periodo mínimo de mantenimiento se reduce a 5 años (art. 25 y 26 LISD-cat).

Mejora la reducción para los supuestos en los que unos mismos bienes hayan sido objeto de 2 o más transmisiones en un período máximo de 10 años (art. 29 LISD-cat).

E incorpora reducciones propias, tales como una del 95 % por la adquisición de bienes del causante utilizados en la explotación agraria, siempre que se adquieran por el cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, así como por aquellas personas que, sin tener relación de parentesco con el causante, acrediten una relación laboral dentro de la explotación agraria con una antigüedad mínima de 10 años, o bien ser titulares de la actividad agraria con la misma antigüedad. También se aplica en el caso de que la explotación agraria la lleve a cabo por cualquiera de las personas jurídicas a las que se refiere el art. 6 de la Ley del Estado 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, en la cual participe el causahabiente que sea adjudicatario de los bienes (art. 22 a 24 LISD-cat).

Y otra del 95 % del valor de las fincas rústicas de dedicación forestal situadas en terrenos incluidos en un espacio de interés natural del Plan de espacios de interés natural, aprobado por el Decreto 328/1992, de 14 de diciembre, o en un espacio de la Red Natura 2000 en las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes o adoptados, a los ascendientes o adoptantes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante. Periodo de mantenimiento de 10 años, salvo que muera el adquirente o la adquirente dentro de este plazo (art. 27 y 28 LISD-cat).

En tanto que la Comunitat Valenciana, por su parte, solo establece una reducción propia por adquisición de empresa individual agrícola por parte del cónyuge, descendientes o adoptados del causante. La base imponible del ISD se reducirá en un 95 % del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa transmitida (art. 10.2.1º LIRPF-val). Si en el momento de la jubilación el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos, la reducción aplicable será del 90 % si cumple unos determinados requisitos.

Así como una reducción propia por adquisiciones de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano siempre que sean cedidos para su exposición: escala del 50 al 95 % en función del periodo de cesión (art. 10.2.2º LIRPF-val).

Con todo, observamos que las reducciones propias también otorgan un mejor trato a los catalanes que a los valencianos en la repercusión final del ISD, pues Cataluña beneficia a más colectivos, y cuenta con unos límites temporales y cuantitativos más ventajosos.

## **B) Adquisiciones *inter vivos***

Pasamos ahora a analizar las mejoras en las reducciones por adquisiciones *inter vivos*.

### 1) Por aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados

Cataluña, con efectos desde 8 de noviembre de 2016, extiende la aplicación de la reducción por aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados a las aportaciones que se realicen a favor de patrimonios protegidos constituidos al amparo de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia.

### 2) Por parentesco

La Comunitat Valenciana cuenta con una generosa reducción aplicable a las donaciones a hijos o adoptados y padres o adoptantes que tengan un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 € (art. 10 bis.1º LIRPF-val).

El importe de la reducción será:

- hijos o adoptados menores de 21 años que tengan un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 €: 100.000 € más 8.000 € por cada año menos de 21 que tenga el donatario, sin que la reducción pueda exceder de 156.000 €.
- hijos o adoptados de 21 o más años y padres o adoptantes que tengan, en todos los casos, un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 €: 100.000 €.

La aplicación de la reducción se extiende a los nietos, con patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 €, siempre que su progenitor hubiese fallecido con anterioridad al momento del devengo. Importe: 100.000 €, si el nieto tiene 21 años o más, y 100.000 €, más 8.000€ por cada año menos de 21 que tenga el nieto, sin que la reducción pueda exceder de 156.000 € (art. 10 bis.1º LIRPF-val).

Asimismo, las adquisiciones realizadas por abuelos, con patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 €, siempre que su hijo hubiese fallecido con anterioridad al momento del devengo, gozarán de una reducción de 100.000 € (art. 10 bis.1º LIRPF-val).

Cataluña no ha establecido especialidades en las adquisiciones *inter vivos* por parentesco.

### 3) Por adquisición de empresa familiar

Cataluña mejora la reducción del 95 % por adquisición de empresa individual o negocio profesional por el cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado. Se regula esta reducción con un contenido sustancialmente similar al establecido en la normativa estatal, pero el periodo mínimo de mantenimiento se reduce a 5 años. Además se establece la posibilidad de aplicar la reducción cuando se produzca el cese anticipado de la actividad agraria en los términos dispuestos en el Reglamento CE 1257/1999 del Consejo y se extiende la aplicación de la reducción a personas que, sin tener relación de parentesco con el causante, sí que tienen determinados vínculos laborales o de prestación de servicios con la empresa o el negocio, siempre que acrediten una antigüedad mínima de 10 años en la empresa y que tengan encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la misma con una antigüedad en su ejercicio de al menos 5 años (arts. 38 a 40 LISD-cat).

También cuenta con una mejora de la reducción del 95 % por donación de participaciones en

entidades al cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado. Se regula esta reducción con un contenido sustancialmente similar al establecido en la normativa estatal pero el periodo mínimo de mantenimiento se reduce a 5 años. Además, en el caso de participaciones en sociedades laborales la reducción es del 97 % (arts. 41 a 43 LISD-cat).

Además incorpora una reducción propia del 95 % por donación de participaciones en entidades a personas que, sin tener relación de parentesco con el donante, sí que tienen determinados vínculos laborales o de prestación de servicios con la entidad, siempre que acrediten una antigüedad mínima de 10 años en la entidad y que hayan ejercido funciones de dirección en la misma con una antigüedad en su ejercicio de al menos 5 años (arts. 44 a 46 LISD-cat), no obstante, este régimen queda sometido al cumplimiento de unos determinados requisitos.

En este apartado, la Comunitat Valenciana, por su parte, cuenta con una reducción aplicable a adquisiciones *inter vivos*, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, del 95 %. La reducción se aplica a favor de los padres o adoptantes cuando no existan descendientes o adoptados. El plazo de permanencia requerido es de 5 años. El porcentaje de reducción será del 90 % cuando el donante esté jubilado y tenga más de 60 años y menos de 65 (art. 10 bis.4º y 5º LIRPF-val).

Esto sigue la misma pauta que aventaja a los catalanes. Observamos límites temporales más ventajosos y un colectivo más amplio de beneficiarios.

#### 4) Por donaciones a descendientes con finalidad específica

Esta supone una causa de reducción en Cataluña que no se contempla en la Comunitat Valenciana.

Cataluña en estos supuestos establece una reducción propia del 95 % en las cantidades donadas a favor de descendientes para la constitución o adquisición de su primera empresa individual o primer negocio profesional, o para la adquisición de sus primeras participaciones en entidades siempre y cuando la empresa, el negocio o la entidad tengan su domicilio fiscal y social en Cataluña (arts. 47 a 49 LISD-cat). El régimen se somete al cumplimiento de unos determinados requisitos.

También cuenta con una reducción propia del 95 % en las donaciones de inmuebles que vayan a constituir la primera vivienda habitual del descendiente o en donaciones de cantidades destinadas a la adquisición de esta primera vivienda, hasta un máximo de 60.000 €. En el caso de contribuyentes discapacitados con un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, el importe máximo es de 120.000 € (arts. 54 y 55 LISD-cat). Igualmente queda sometido al cumplimiento de determinados requisitos.

#### 5) Por discapacidad

En estos casos Cataluña establece una reducción propia del 90 % aplicable a las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad constituido al amparo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y

de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, y de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia, que queden gravadas como transmisión lucrativa entre vivos (art. 56 LISD-cat).

La Comunitat Valenciana para adquisiciones *inter vivos* por personas con minusvalía (art. 10 bis.2º LIRPF-val) establece el siguiente régimen:

- Si la minusvalía es física o sensorial en grado igual o superior al 65 % o psíquica en grado igual o superior al 33 %: 240.000 €.
- Cuando la adquisición se efectúe por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 %, que sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante: 120.000 €. Igual reducción, con los mismos requisitos de discapacidad, resultará aplicable a los nietos, siempre que su progenitor, que fuera hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo, que fuera progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

## 6) Otras reducciones

Cataluña mejora la reducción del 95 % por adquisición *inter vivos* por el cónyuge, los descendientes o adoptados de bienes culturales de interés nacional y bienes muebles catalogados del Patrimonio Cultural Catalán, de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural de otras CCAA, y de bienes del Patrimonio Histórico Español y objetos arte y antigüedades a que se refieren los apartados 1 y 3 del art. 4 de la LIP. El periodo mínimo de mantenimiento se reduce a 5 años (arts. 50 y 51 LISD-cat).

Por su parte, Comunitat Valenciana cuenta con una reducción propia por transmisión de una empresa individual agrícola a favor de los hijos o adoptados o, cuando no existan hijos o adoptados, a favor de los padres o adoptantes del donante: 95 % del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa transmitida. Se requiere un plazo de permanencia mínimo de 5 años (art. 10 bis.3º LIRPF-val).

Así como con una reducción propia en las donaciones dinerarias destinadas al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, con fondos propios inferiores a 300.000 €, en el ámbito de la cinematografía, las artes escénicas, la música, la pintura y otras artes visuales o audiovisuales, la edición o la investigación o en el ámbito social: la reducción tendrá un límite de 1.000 € y a los efectos de este límite se tiene en cuenta el conjunto de las adquisiciones lucrativas recibidas del mismo donante en el plazo de los 3 años anteriores al devengo. Se requiere que la entrega del importe dinerario se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en entidades de crédito (art. 10 bis.6º LIRPF-val).

## 1.2. Tarifa

Comparemos ahora las tarifas de ambas CCAA, esto es, los tipos aplicables a los tramos establecidos.



En Cataluña se aprueba la escala del ISD en el art. 57.3 LISD-cat. La escala en vigor en 2016 se fija en el art. 3 LMFA-cat. En Comunitat Valenciana se aprueba la escala del ISD en el art. 11 LIRPF-val.

Base liquidable – Hasta euros		Cuota íntegra – Euros		Resto base liquidable – Hasta euros		Tipo %	
Cataluña	Comu. Valenciana	Cataluña	Comu. Valenciana	Cataluña	Comu. Valenciana	Cataluña	Comu. Valenciana
-	-	-	-	50.000,00	7.993,46	7,00	7,65
	7.993,46		611,50		7.668,91		8,50
	15.662,38		1.263,36		7.831,19		9,35
	23.493,56		1.995,58		7.831,19		10,20
50.000,00	31.324,75	3.500,00	2.794,36	150.000,00	7.831,19	11,00	11,05
	39.155,94		3.659,70		7.831,19		11,90
	46.987,13		4.591,61		7.831,19		12,75
	54.818,31		5.590,09		7.831,19		13,60
	62.649,50		6.655,13		7.831,19		14,45
	70.480,69		7.786,74		7.831,19		15,30
	78.311,88		8.984,91		39.095,84		16,15
150.000,00	117.407,71	14.500,00	15.298,89	400.000,00	39.095,84	17,00	18,70
	156.503,55		22.609,81		78.191,67		21,25
400.000,00	234.695,23	57.000,00	39.225,54	800.000,00	156.263,15	24,00	25,50
	390.958,37		79.072,64		390.958,37		29,75
800.000,00	781.916,75	153.000,00	195.382,76	En adelante	En adelante	32,00	34,00

En la tabla se observa que Comunitat Valenciana establece una escala más granular que Cataluña. Igualmente podemos ver que Cataluña cuenta con mejor tarifa que Comunitat Valenciana pues el mínimo exento es más alto, los tramos son más largos, lo que implica que el tipo no varía en un mayor colectivo de beneficiarios, e incluso el tipo residual mejora en dos puntos a la Comunitat Valenciana.

En adquisiciones *inter vivos* a favor de contribuyentes de los Grupos I y II de parentesco, siempre que el negocio lucrativo se haya formalizado en escritura pública, la escala de gravamen aplicable es la siguiente (art. 57.1 LISD-cat):

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo %
0,00	0,00	200.000,00	5,00
200.000,00	10.000,00	600.000,00	7,00
600.000,00	38.000,00	En adelante	9,00

La escritura, si no es requisito de validez de la donación, debe otorgarse en el plazo de 1 mes desde la fecha de entrega del bien (art. 57.2 LISD-cat).

### 1.3. Cuantías y coeficientes de patrimonio preexistente

En Cataluña la aprobación de coeficientes multiplicadores se establece en el art. 58 LISD-cat.

Grado de parentesco		
I y II	III	IV
1	1,5882	2

En la Comunitat Valenciana se aprueban los coeficientes multiplicadores en el art. 12 LIR-PF-val.

Patrimonio preexistente (euros)	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 390.657,87	1,0000	1,5882	2,0000
De 390.657,87 a 1.965.309,58	1,0500	1,6676	2,1000
De 1.965.309,58 a 3.936.629,28	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 3.936.629,28	1,2000	1,9059	2,4000

### 1.4. Deducciones y bonificaciones

Para una mejor comprensión del análisis distinguiremos las adquisiciones *mortis causa* de las adquisiciones *inter vivos*.

#### A) Adquisiciones *mortis causa*

##### 1) Por parentesco

Respecto de las bonificaciones en las adquisiciones *mortis causa* por parentesco, Cataluña establece el siguiente régimen:

Bonificación del 99 % en adquisiciones *mortis causa* realizadas por el cónyuge y en las cantidades percibidas por el mismo en virtud de seguros sobre la vida (art. 58 bis LISD-cat).

Bonificación aplicable por el resto de contribuyentes de los Grupos I y II de parentesco. La bonificación se determina por el porcentaje medio ponderado que resulte de aplicar a cada tramo de base imponible los siguientes porcentajes (art. 58 bis LISD-cat):

<b>Base imponible – Hasta euros</b>	<b>Bonificación - %</b>	<b>Resto base imponible – Hasta euros</b>	<b>Bonificación marginal - %</b>
0,00	0,00	100.000,00	99,00
100.000,00	99,00	100.000,00	97,00
200.000,00	98,00	100.000,00	95,00
300.000,00	97,00	200.000,00	90,00
500.000,00	94,20	250.000,00	80,00
750.000,00	89,47	250.000,00	70,00
1.000.000,00	84,60	500.000,00	60,00
1.500.000,00	76,40	500.000,00	50,00
2.000.000,00	69,80	500.000,00	40,00
2.500.000,00	63,84	500.000,00	25,00
3.000.000,00	57,37	En adelante	20,00

Estos porcentajes de bonificación se reducen a la mitad en caso de que el contribuyente opte por aplicar cualquiera de las siguientes reducciones de la base imponible y exenciones:

- a) mejoras de reducciones estatales por adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades, de fincas rústicas de dedicación forestal y de bienes del patrimonio cultural.
- b) reducciones propias de la C.A. por adquisición de participaciones en entidades por personas con vínculos laborales, de bienes utilizados en la explotación agraria del causahabiente y de bienes del patrimonio natural.
- c) exenciones y reducciones reguladas en la Ley del Estado 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.
- d) cualquier otra reducción o exención que requiera solicitud por parte del contribuyente y que exija determinados requisitos cuyo cumplimiento corresponda exclusivamente a la voluntad del contribuyente.

Por su parte, la Comunitat Valenciana establece una bonificación del 75% en las adquisiciones *mortis causa* por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II (art. 12 bis LIRPF-val).

Asimismo incorpora una bonificación del 75% en las adquisiciones *mortis causa* por discapacitados físicos o sensoriales en grado igual o superior al 65% o discapacitados psíquicos en grado igual o superior al 33% (art. 12 bis LIRPF-val).

### **B) Adquisiciones *inter vivos***

Cataluña no contempla bonificaciones ni deducciones en los supuestos de adquisiciones *inter vivos*, en tanto que la Comunitat Valenciana las contempla para los supuestos de parentesco y discapacidad.

### 1) Por parentesco

Bonificación en adquisiciones *inter vivos* por hijos o adoptados y padres o adoptantes del donante: 75 % con un límite de 150.000 € y siempre que el patrimonio preexistente no exceda de 2.000.000 € (art. 12 bis LIRPF-val).

Igual bonificación, con el mismo límite y requisitos, se aplica a los nietos cuando su progenitor hubiese fallecido antes del devengo y a los abuelos cuando su hijo, progenitor del donante, hubiese fallecido antes del devengo (ampliación introducida por art. 31 Ley 14/2007).

No resulta de aplicación esta bonificación cuando quien transmita hubiera tenido derecho a la bonificación en la transmisión de los mismos bienes o de otros hasta un valor equivalente, efectuada en los 10 años inmediatamente anteriores a la fecha del devengo ni cuando el sujeto pasivo hubiera efectuado en los 10 años inmediatamente anteriores a la fecha del devengo, una transmisión a un donatario distinto del ahora donante de otros bienes hasta un valor equivalente a la que igualmente resultara de aplicación la reducción.

Tampoco resulta de aplicación cuando quien transmita hubiera adquirido *mortis causa* los mismos bienes u otros hasta un valor equivalente, en los 10 años inmediatamente anteriores a la fecha del devengo, como consecuencia de la renuncia pura y simple del sujeto pasivo, y hubiera tenido derecho a la aplicación de la bonificación para adquisiciones *mortis causa* efectuadas por personas de los Grupos I y II (excepción introducida por art. 33 Ley 16/2008, vigor 2009).

Para la aplicación de esta bonificación se que la adquisición se efectúe en documento público o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto. Cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el art. 12 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, deberá justificarse la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produce la entrega de lo donado (requisito introducido por art. 33 Ley 14/2005).

### 2) Por discapacidad

Bonificación en las adquisiciones *inter vivos* por parientes del causante discapacitados físicos o sensoriales en grado igual o superior al 65 % o discapacitados psíquicos en grado igual o superior al 33 %: 75 % (art. 12 bis LIRPF-val).

Igual bonificación se aplica a los nietos cuando su progenitor hubiese fallecido antes del devengo y a los abuelos cuando su hijo, progenitor del donante, hubiese fallecido antes del devengo (medida introducida por art. 31 Ley 14/2007).

## 2. Medidas vigentes en materia de ISD en 2017

Tanto Cataluña como Comunitat Valenciana mantienen vigente el mismo régimen de 2016, con las siguientes salvedades:

- En las adquisiciones *inter vivos* por parentesco la Comunitat Valenciana modifica el límite máximo del patrimonio preexistente en la **reducción** aplicable a las donaciones a hijos o adoptados y padres o adoptantes, fijándolo en 600.000 € -en 2016 era hasta

2.000.000 €- (art. 10 bis.1º LIRPF-val), el resto de condiciones siguen inalteradas en 2017.

- Comunitat Valenciana, en cambio, **reduce la bonificación** en las adquisiciones *mortis causa* por parientes del causante pertenecientes al Grupo II estableciéndola en el 50% - art. 12 bis LIRPF-val- (en 2016 era del 75%).
- Comunitat Valenciana **suprime la bonificación** en adquisiciones *inter vivos* por hijos o adoptados y padres o adoptantes del donante (art. 15 Ley 13/2016), con efectos desde 2017.
- Comunitat Valenciana **suprime la bonificación** en las adquisiciones *inter vivos* por parientes del causante discapacitados físicos o sensoriales en grado igual o superior al 65 % o discapacitados psíquicos en grado igual o superior al 33 % (art. 15 Ley 13/2016), con efectos desde 2017.

### 3. Medidas adoptadas en materia de ISD en 2017

#### 3.1. Cataluña

En el año 2017 las medidas en materia de tributos estatales cedidos se hallan contenidas en la Ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo. Las medidas referentes al ISD fueron las siguientes:

1. Mejora de la reducción estatal por la adquisición *mortis causa* de bienes y derechos afectos a una actividad económica. Se modifica la regulación del concepto de actividad empresarial o profesional precisando los requisitos que ha de cumplir la actividad de arrendamiento de inmuebles para tener tal consideración.
2. Mejora de la reducción estatal por la adquisición *mortis causa* e *inter vivos* de participaciones en entidades. Se introducen determinadas precisiones de carácter técnico en la regulación de estas reducciones.
3. Reducción propia por donación de dinero para constituir o adquirir una empresa o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades. Se amplía su ámbito objetivo de manera que el dinero podrá destinarse a la constitución o adquisición de cualquier tipo de empresa (en la redacción anterior la reducción se limitaba a empresas individuales).
4. Mejora de la reducción estatal por la donación de bienes del patrimonio cultural. En relación con el requisito de mantenimiento en el patrimonio del donatario de los bienes adquiridos durante el plazo de 5 años establecido para aplicar esta reducción, se precisa que el citado plazo no deberá cumplirse en caso de que los bienes sean adquiridos a título gratuito por la Generalitat Valenciana o por un ente local territorial de Cataluña (en la redacción anterior no se exigía que la adquisición fuese a título gratuito).
5. Tarifa. En relación con la tarifa aplicable en las transmisiones *inter vivos* efectuadas por

contribuyentes de los Grupos I y II de parentesco siempre que la donación o el negocio jurídico equiparable se haya formalizado en escritura pública, se precisa que, en caso de que la escritura no sea requisito de validez, el otorgante debe elevarla a público en el plazo de un mes a contar desde la celebración del negocio jurídico equiparable.

### 3.2. Comunitat Valenciana

Para el año 2017 las medidas en materia de tributos estatales cedidos se regulan en la Ley de la Comunitat Valenciana 13/2016, de 29 de diciembre. Las medidas referentes al ISD fueron las siguientes:

1. Reducciones propias por transmisión *mortis causa* de una empresa individual agrícola, de una empresa individual o un negocio profesional o de participaciones en entidades. En relación con estas reducciones se limita su aplicación a las empresas de reducida dimensión y se elimina la prelación personal en la aplicación de las mismas, de forma que podrán aplicarla los herederos (cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y parientes colaterales, hasta el tercer grado, del causante) que concurren a la herencia, en proporción a su participación en la misma, y que cumplan los requisitos exigidos (hasta ahora estas reducciones se aplicaban por el cónyuge, descendientes o adoptados y sólo en el caso de que no existieran descendientes o adoptados, podían aplicarla los ascendientes, adoptantes y parientes colaterales, hasta el tercer grado, del causante).
2. Reducción por parentesco aplicable en las donaciones. Se modifica el límite de patrimonio preexistente de los donatarios exigido para aplicar esta reducción, que pasa de 2.000.000 a 600.000 euros.
3. Reducciones propias por transmisión *inter vivos* de una empresa individual agrícola, de una empresa individual o un negocio profesional o de participaciones en entidades. Se limita su aplicación a las empresas de reducida dimensión.
4. Bonificaciones de la cuota. En la modalidad de sucesiones se reduce el porcentaje de bonificación aplicable en las adquisiciones efectuadas por parientes del causante pertenecientes al Grupo II de parentesco, que pasa del 75 % al 50 %. En la modalidad de donaciones se eliminan las siguientes bonificaciones de la cuota:
  - bonificación del 75 % de la cuota aplicable, con un límite de 150.000 euros, en las adquisiciones efectuadas por los padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, que tengan, en todos los casos, un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros.
  - bonificación del 75 % de la cuota aplicable en las adquisiciones efectuadas por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65 % o por discapacitados psíquicos, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 %, que sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante.
5. Asimilación a cónyuges de las parejas de hecho en el ISD. Se regula la asimilación a cónyuges de los miembros de parejas de hecho cuya unión cumpla los requisitos esta-

blecidos en la Ley 5/2012, de 15 de octubre, de Uniones de Hecho Formalizadas de la Comunitat Valenciana, siempre que se encuentren inscritas en el Registro de Uniones de Hecho Formalizadas de la Comunitat Valenciana.

### III. Análisis de la jurisprudencia del TJUE y del TC

#### 1. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014

Los parlamentos autonómicos tienen atribuida (por las leyes 21/2001 y 22/2009) competencia normativa para modificar o incorporar reducciones a la base imponible y bonificaciones en la cuota del ISD. Esos beneficios fiscales no se aplican a los ciudadanos no residentes en España obligados por dicho impuesto ya que se rigen por la LISD, que no contempla tales beneficios.

Considerando que una medida interna que hace depender la aplicación de un beneficio fiscal de consideraciones ligadas a la residencia de las partes o a la ubicación de los bienes y derechos constituye una restricción a la libre circulación de personas y capitales, la Comisión Europea promovió en 2012 (con previo requerimiento en 2007) un procedimiento por incumplimiento contra el Reino de España ante el TJUE.

En su demanda la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los arts. 21 y 63 TFUE y a los arts. 28 y 40 Acuerdo EEE, de 2 de mayo de 1992, al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y los donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes, y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España; y en consecuencia, que existe un obstáculo a la libre circulación de personas y de capitales contraria a los arts. 21 y 63 TFUE.

En síntesis, la Comisión mantiene que la Ley española permite a las CCAA establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas CCAA. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación en la que intervengan sujetos no residentes en territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los arts. 21 y 63 TFUE.

La Comisión considera que las reglas adoptadas por las CCAA son determinantes para el cálculo de la cuota tributaria dado que atañen a las reducciones de la base imponible para determinar la base liquidable, la tarifa de gravamen, los coeficientes multiplicadores por el patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota tributaria. En el supuesto de que sólo la legislación estatal sea aplicable, la carga fiscal soportada es más elevada. Y dado que todas las CCAA han ejercido esa competencia, la carga fiscal soportada por los residentes de esas CCAA o por los no residentes titulares de un bien inmueble situado en el territorio de esas CCAA es inferior a la derivada de la aplicación exclusiva de la LISD.



Por su parte, España sostiene:

1. Que, según el art. 65.1.a TFUE, la situación de residentes y no residentes en materia de impuestos directos no son comparables, como regla general, ya que la **capacidad contributiva** personal del no residente puede apreciarse con mayor facilidad en el lugar en el que se halla el centro de sus intereses personales y patrimoniales, es decir el lugar de **su residencia habitual**.
2. **Reconoce** que toda legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en el que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales **no es automáticamente compatible con el Tratado**.
3. Que para demostrar la existencia de una discriminación, debe examinarse también de manera individualizada la comparabilidad de una situación comunitaria con una situación puramente interna, **teniendo en cuenta el objetivo** perseguido por las disposiciones nacionales controvertidas.
4. Considera a los residentes **sujetos por obligación personal**, mientras que los no residentes lo están **por obligación real**.
5. Censura que la Comisión no atienda al hecho de que los residentes tributan por todas las adquisiciones de bienes y derechos con independencia del lugar en el que se hallan o son ejercitables, mientras que **los no residentes sólo tributan por las adquisiciones de bienes situados en el territorio español** y de derechos ejercitables en el mismo territorio.

Utilizando las palabras del profesor Rozas Valdés<sup>5</sup> "los argumentos que trae a colación el Gobierno español para defender su numantina defensa de tan extravagante estado de cosas son vaporosos.

Se debería haber probado:

1. Que la discriminación no es arbitraria y se limita a lo necesario para el logro del objetivo que con la misma se pretende.
2. Que las situaciones de residente y no residentes no son objetivamente comparables.
3. Que la diferencia de trato venía exigida por razones de interés general".

La Comisión en su réplica reafirma su férrea argumentación, en tanto que España en su dúplica sigue pateando en la nata, o como diría el profesor Rozas "esgrimiendo argumentos vaporosos".

En su Sentencia, el Tribunal de Justicia, de forma concisa, ordenada y transparente, considera:

- a) Sobre la libre circulación de personas y capitales, que los bienes afectos al ISD están **comprendidos en el ámbito de aplicación** de las disposiciones del Tratado relativas a

---

<sup>5</sup> "El TJUE declara contrario al Derecho comunitario el ISD español. Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014", ECJ Leading Cases

los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus **elementos constitutivos** estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro. En el presente asunto el objeto del recurso atañe a situaciones en las que **no todos los elementos constitutivos** se circunscriben al interior de un solo Estado miembro.

Por otra parte, toda vez que la Comisión no ha acreditado cómo afecta la legislación estatal a las garantías conferidas por el art. 21 TFUE, ni tampoco el nexo entre esta disposición y la legislación discutida, no procede examinar el presente recurso a la luz del art. 21 TFUE.

Por consiguiente, se debe apreciar el incumplimiento alegado en relación con el art. 63 TFUE (libre circulación de capitales), y desestimar el recurso en cuanto se refiere al art. 21 TFUE, y, por tanto, al art. 28 Acuerdo EEE.

- b) Sobre la existencia de una restricción de los movimientos de capitales, que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o también una donación o una sucesión que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podrá beneficiarse de las reducciones fiscales autonómicas, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá.

La posibilidad de que en virtud de la legislación estatal se dé un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, aun cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales.

Por consiguiente, la legislación estatal referida constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el art. 63.1 TFUE.

- c) Sobre la justificación de una restricción de los movimientos de capitales, que se debe distinguir entre el trato desigual que permite el art. 65 TFUE y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia resulta que para que una normativa fiscal nacional que, a efectos de la liquidación del ISD, distingue entre los residentes y los no residentes o entre los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de él pueda considerarse **compatible** con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que **la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general.**

La normativa estatal discutida considera en principio a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos a efectos de la percepción del ISD sobre los bienes inmuebles situados en España. Por tanto, no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato.

Además, cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del ISD a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los

situados fuera de éste, esa normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales.

En consecuencia, debe apreciarse que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del art. 63 TFUE, al permitir que se introduzcan 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 de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

- d) Sobre la vulneración del art. 40 Acuerdo EEE, que la constatación con fundamento en el art. 63 TFUE de la existencia de una restricción es también obligada en relación con el art. 40 Acuerdo EEE, toda vez que las disposiciones de este último artículo tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas, en sustancia, del artículo 63 TFUE.

Por consiguiente, debe apreciarse que la legislación estatal discutida constituye una restricción prohibida por el art. 40 Acuerdo EEE.

De esta forma el TJ juzga que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los arts. 63 TFUE y 40 Acuerdo EEE, al permitir que se establezcan 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 de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

El TJUE no impone al Reino de España la concreta política normativa a llevar a cabo para resolver la discriminación que, en buena lógica, podría pasar tanto por recortar el poder normativo de las CCAA como por extender a los ciudadanos residentes en otros Estados miembros de la UE o del EEE, al menos, la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos, en pie de igualdad con los residentes en España (profesor Rozas Valdés<sup>6</sup>).

La primera consecuencia son las costas del proceso, y la segunda, que le van a llover al Gobierno de España sentencias judiciales en las que se anulen las liquidaciones relativas a obligaciones reales de contribuir en el ISD que puedan acogerse a la doctrina sentada por el TJUE, esto es, en las que el contribuyente sea un residente en la UE o en el EEE.

Como posibles medidas, el profesor Rozas Valdés<sup>6</sup> señala que lo primero que debería hacer el legislador español es modificar urgentemente la normativa afectada por el fallo del TJUE, para poner fin al caos, "basta con modificar, salvo error u omisión, tres preceptos de la LISD y otro de la LSFCA".

En lo concerniente al alcance de la competencia normativa de las CCAA, se deberían incorporar unas apostillas en el art. 32.2 LSFCA y añadir "o, en el caso de obligación real, con la que

6 "El TJUE declara contrario al Derecho comunitario el ISD español. Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014", ECJ Leading Cases

su vinculación fuese más relevante", al final de su letra a), y "o, en el caso de obligación real, con la que el donante mantuviera una vinculación más relevante", en su letra c). Hoy, tres años después de la sentencia, este precepto no ha sido modificado, de hecho, después de STJUE de 2014 la LSFCA sólo fue tocada para modificar la DA2, la DT7 y la DT1 ¿veremos en qué queda la cosa!.

## 2. Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo de 2015

Con esta sentencia el TC se pronuncia sobre la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS respecto del art. 12 bis LIRPF-val en la redacción dada por el art. 16 LMF-val, por presunta vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1 CE.

El TC considera que la cuestión sometida consiste en **determinar si el hecho de que la bonificación controvertida se aplique únicamente a los parientes del Grupo I y del Grupo II, "que tengan su residencia habitual en Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto" y no así a los parientes de los mismos grupos I y II que residan fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, es o no contrario al derecho a la igualdad** (arts. 14, 31.1 y 139.1 CE).

En relación con el principio de igualdad ante la ley, cuya sede natural se encuentra en el art. 14 CE, el TC viene insistiendo en que dicho principio impone al legislador, con carácter general, el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de una justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación.

Así pues, **lo que prohíbe el principio de igualdad es la creación de situaciones desiguales artificiosas o injustificadas, que no se apoyen en criterios objetivos y razonables, según juicios de valor generalmente aceptados**. Ahora bien, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, no sólo **tiene que existir una justificación objetiva y razonable**, sino que **las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas** a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos.

En lo referente al principio de igualdad ante la ley tributaria del art. 31.1 CE, el TC señala que dicho principio conlleva la **prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios**, pues **la exención es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general** que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la CE a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica.

Lo importante no es, entonces, la existencia misma de una medida diferente en el territorio nacional, sino la existencia o no de una justificación razonable que legitime la medida diferente, así como, la proporcionalidad de la medida, entendida como adecuación razonable al fin legítimo constitucionalmente perseguido.

En suma, para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria es preciso, en primer lugar, **concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales**; en segundo término, **que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales**; y, en tercer lugar, **que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables**, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente. Sin embargo, es evidente que la situación de un heredero (descendiente) que reside en Comunitat Valenciana respecto de la de otro heredero (también descendiente) que no reside en Comunitat Valenciana, con relación a una misma herencia y causante (con residencia fiscal al momento del fallecimiento en Comunitat Valenciana), en orden al pago del ISD que para uno y otro se devenga, es objetivamente comparable. Y **siendo objetivamente comparable** una y otra situación, **la norma legal cuestionada les dispensa un trato desigual**, lo que nos obliga, como siguiente paso, a verificar si existe una finalidad objetiva y razonable que lo legitime.

El TC, tras un recorrido infructuoso por las justificaciones de la Comunitat Valenciana, insiste en que a falta de fundamento justificativo en las normas autonómicas, **no se alcanza a comprender razón alguna** de política social, en general, o de protección de la familia directa, en particular, **que pueda legitimar la aplicación dispar de la bonificación entre hermanos, herederos de un mismo padre** y, por tanto, causahabientes de una misma herencia.

Si bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas, en el caso que nos ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para **convertirse en un elemento de discriminación**, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente "favorecer a sus residentes", tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia.

Por ello, concluye el TC que la argumentación seguida conduce directamente a la **estimación de la cuestión de inconstitucionalidad y a declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad** de los términos "que tengan su residencia habitual en Comunitat Valenciana" contenidos en el art. 12 bis a) LIRPF-val, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y

restantes tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 16 LMF-val, en la medida en que vienen aquellos a excluir la bonificación en la cuota tributaria que prevé para las adquisiciones *mortis causa* por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del art. 20.2 a) LISD, que no tengan su residencia habitual en Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.

En síntesis, y como también señala el profesor Rozas Valdés<sup>7</sup>, para evaluar si está en cuestión el respeto del principio de igualdad, los magistrados analizan si la residencia puede operar como elemento de discriminación, si se aplica en razón de un fin constitucional, si el grupo sobre el que la misma se aplica es homogéneo y si la diferenciación es adecuada y proporcionada al fin.

---

7 "Sobre la declaración de inconstitucionalidad de una discriminación valenciana en el Impuesto sobre sucesiones", ECJ Leading Cases

## IV. Valoración desde el punto de vista de la justicia tributaria de la evolución normativa y las diferencias entre Cataluña y Comunitat Valenciana

Podríamos definir la justicia tributaria como la aspiración de un sistema tributario que respete los siguientes principios: el principio de generalidad, el principio de capacidad económica, el principio de igualdad, el principio de progresividad, el principio de no confiscatoriedad por la progresividad del impuesto, y el principio de reserva de ley.

En el capítulo II de este TFG hemos podido observar algunas diferencias en la repercusión del ISD a distintos colectivos, de una parte, y a la generalidad, de otra. Por ello, observando sólo el ISD y sólo entre las CCAA analizadas, podríamos decir que el sistema tributario español no alcanza la justicia tributaria por vulneración de los principios de igualdad y de generalidad.

Sin embargo, hay que considerar que como señala el profesor Tejerizo López<sup>8</sup>, "el ISD supone un porcentaje muy pequeño de los ingresos de las CCAA, pues no llega ni al 6 % de los ingresos por impuestos directos, ni al 3 % de los ingresos totales. Por hacernos una idea de su importancia recaudatoria, las CCAA ingresaron en 2012 por este impuesto solo un poco más de lo que obtuvieron por la multitud de tributos propios que han ido estableciendo. Aunque pueda suponer una paradoja, no se aprecian grandes diferencias entre las CCAA que no tienen otras bonificaciones de gran importancia cuantitativa distintas de las estatales, y aquellas otras que sí que las tienen, hasta el punto de eximir prácticamente de gravamen algunas sucesiones o donaciones".

Además, según afirma la EM LSFCA, "el ISD contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraer en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma a favor del Tesoro Público; con esta finalidad, y siguiendo la pauta que marca el art. 31 CE, se mantienen los dos principios que inspiraban la anterior ordenación del tributo; a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente, ...".

Entonces, la valoración normativa de la repercusión del ISD entre dos CCAA no puede arrojar una conclusión sobre la justicia tributaria alcanzada respecto de sus residentes, pues se han de considerar el resto de tributos aplicables en cada comunidad autónoma, ya que el espíritu de los tributos cedidos consiste precisamente en que las propias CCAA puedan incentivar o desincentivar aquello que consideren más oportuno.

Así las cosas, sólo podemos hacer una valoración respecto de los no residentes, y dado que las CCAA aplican y gestionan el ISD de los sujetos pasivos que residen en su territorio, y el Estado aplica y gestiona el ISD de los no residentes en España, debemos atender a la reciente jurisprudencia sentada por el TJUE al respecto y remitirnos al capítulo III donde ya ha sido examinada tal valoración.

---

8 "El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas", Página 5.

## V. Conclusiones

El ISD tiene la naturaleza de un tributo cedido a las CCAA de conformidad con la LOFCA, y la LSFCA que regula las medidas fiscales y administrativas del sistema de financiación de las CCAA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, delegándose competencias normativas tanto sobre las reducciones aplicables a la base imponible, como sobre las deducciones y bonificaciones de la cuota.

Nos encontramos ante un impuesto que existe en buena parte de los países de nuestro entorno, pero no en todos, y al menos en España, no tiene una gran importancia recaudatoria (incluso hay un debate abierto entorno a su desaparición, según señala el profesor Tejerizo López<sup>9</sup>).

Con la atribución de competencias normativas a las CCAA, muchas de ellas han establecido importantes deducciones en la cuota del tributo, que en algunos casos llegan al 99%, y tales deducciones no existen en la normativa estatal, la consecuencia es que se trata de manera desigual a los residentes y a los no residentes en España.

Si el no residente lo es de un Estado extracomunitario, la eliminación de la posible discriminación solo puede resolverse a través de Convenios Internacionales o mediante la aplicación del principio de la reciprocidad, como se reconoce expresamente en otros tributos (ej. el IRNR).

Si el no residente lo es de un Estado miembro, hemos visto en el capítulo III que el TJUE prohíbe el trato desigual y condena la vulneración del ordenamiento europeo, especialmente la del Acuerdo EEE en lo referente a la libre circulación de capitales (art. 40).

Entre las medidas adoptadas para homogeneizar el ISD, se han establecido unos Fondos de Convergencia Autonómica<sup>10</sup> (arts. 23 y 24 LSFCA) para poner freno al pleno ejercicio por las CCAA de las competencias que se le ceden, de modo que si las CCAA entran en una competencia "a la baja" se aplicarán los mecanismos de convergencia a través del Fondo de Competitividad (art. 23) y de Cooperación (art. 24).

Se ha modificado la DA2 LISD para permitir al residente en otro Estado miembro o en el EEE la aplicación de la normativa autonómica que le hubiera correspondido en el caso de ser residente en España, incluidos los correspondientes beneficios fiscales (profesor Herrera Molina<sup>11</sup>).

La *praxis* demuestra que estas medidas son insuficientes pues todavía hoy supuestos equiparables llegan a resultados desiguales en función del territorio en que quede afectada la imposición del ISD, por lo que habrá que reformar algo más, ya que como hemos podido comprobar en este TFG y afirman los académicos consultados, la situación que arroja la normativa sobre la aplicación del ISD en España es jurídicamente insostenible y requiere una revisión urgente.

---

9 "El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas", página 7.

10 "El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas", página 25.

11 "Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea". ECJ Leading Cases



Las propuestas de reforma, sin disminuir la capacidad normativa autonómica, deben conducir a una menor dispersión, con resultados más próximos. El principal argumento, según Baker y McKenzie<sup>12</sup>, "sería el **principio de coordinación**, que obliga a subordinar cualquier potestad (incluida la tributaria) al servicio del resultado que mejor respete el interés general, lo que se traduce en limitaciones o modulaciones al poder tributario de las distintas Haciendas del Estado", en concordancia con lo que establece el art. 2 LOFCA, "La actividad financiera de las CCAA se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a los siguientes principios: a) El sistema de ingresos de las CCAA, regulado en las normas básicas a que se refiere el artículo anterior, deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, conforme al art. 157.2 CE".

Baker y McKenzie<sup>13</sup> afirman que cualquier reforma que se promueva debe respetar, al menos, los siguientes principios:

1. Ha de referirse a toda España
2. Ha de adoptarse por acuerdo
3. Ha de dejar un margen suficiente para que haya verdadera diversidad
4. Ha de excluirse el ejercicio de las potestades normativas de cualquier vinculación con el sistema de financiación
5. La reforma que se haga debe contribuir a la corrección de las injustificables diferencias actuales en financiación *per cápita* entre las CCAA de régimen común y las haciendas forales

Para acabar, concluyo este TFG citando la reflexión final de la ponencia de Baker y McKenzie<sup>14</sup> a la cual me adhiero:

"... creemos que la competencia fiscal no es axiomáticamente reprobable: una moderada competencia fiscal, es saludable; una competencia fiscal excesiva conduce al empobrecimiento de todos; una competencia fiscal inexistente solo interesa a los parásitos."

---

12 "Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España", página 167

13 "Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España", página 167

14 "Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España", página 178

## Bibliografía

Baker & McKenzie, "*Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España*". Ed. Fundación Impuestos y Competitividad

<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/03/PROPUESTAS-PARA-LA-REFORMA-DE-LOS-IMPUESTOS-SOBRE-EL-PATRIMONIO-Y-SOBRE-SUCESIONES-DONACIONES-EN-ESPA%C3%91A.png.pdf>

Herrera Molina, Pedro M., "*Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea*". Ed. ECJ Leading Cases. Artículo online

<https://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/10/06/las-enmiendas-parlamentarias-al-impuesto-sobre-sucesiones-siguen-quebrantando-el-derecho-de-la-union-europea/>

Ministerio de Hacienda y Función Pública, "*Tributación autonómica. Medidas 2016*". Ed. Ministerio de Hacienda y Función Pública. Libro electrónico online.

<http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-autonomica-medidas-2016.aspx>

Ministerio de Hacienda y Función Pública, "*Tributación autonómica. Medidas 2017*". Ed. Ministerio de Hacienda y Función Pública. Libro electrónico online.

<http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-autonomica-medidas-2017.aspx>

Rozas Valdés, José A., "*El TJUE declara contrario al Derecho comunitario el ISD español. Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014*". Ed. ECJ Leading Cases. Documento online

<https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/11/jose-andres-rozas-valdes.pdf>

Rozas Valdés, José A., "*Sobre la declaración de inconstitucionalidad de una discriminación valenciana en el Impuesto sobre sucesiones*". Ed. ECJ Leading Cases. Artículo online

<https://ecjleadingcases.wordpress.com/2015/05/27/j-a-rozas-valdes-sobre-la-declaracion-de-inconstitucionalidad-de-una-discriminacion-valenciana-en-el-impuesto-sobre-sucesiones/>

Serrat, Marina, "*Crónica de un fallo anunciado*". Ed. ECJ Leading Cases. Artículo online

<https://ecjleadingcases.wordpress.com/?s=cr%C3%B3nica+de+un+fallo+anunciado>

Tejerizo López, José Manuel, "*El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas*". Ed. UIMP-UNED. Documento PDF online.

<https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/07/el-isd-como-tributo-cedido-a-las-cc-aa-17-julio-2014.pdf>

## Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015 de 18 de marzo de 2015

<https://www.boe.es/boe/dias/2015/04/24/pdfs/BOE-A-2015-4515.pdf>

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014

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

## Abreviaturas

<b>Acuerdo EEE</b>	Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>CE</b>	Constitución Española de 1978
<b>DA</b>	Disposición Adicional
<b>DT</b>	Disposición Transitoria
<b>EEE</b>	Espacio Económico Europeo
<b>EM</b>	Exposición de Motivos
<b>Grupo I</b>	Adquisiciones por descendientes menores de 21 años
<b>Grupo II</b>	Adquisiciones por descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes
<b>Grupo III</b>	Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad
<b>Grupo IV</b>	Adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y por extraños
<b>IRNR</b>	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
<b>ISD</b>	Impuesto sobre sucesiones y donaciones
<b>LIRPF-val</b>	Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos
<b>LISD</b>	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>LISD-cat</b>	Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones
<b>LMF-val</b>	Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat Valenciana
<b>LMFA-cat</b>	Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas
<b>LOFCA</b>	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA
<b>LSFCA</b>	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
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>UE</b>	Unión Europea; de la Unión Europea