

Reformulando la intervención foral y autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Irene Rovira Ferrer

Sumario: I. Introducción.—II. La atribución autonómica del rendimiento del ISD.—III. Las competencias autonómicas normativas en el ISD.—IV. Las competencias autonómicas en la aplicación y revisión en el ISD.—V. Conclusiones.—VI. Bibliografía.

I. Introducción

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es un impuesto de titularidad estatal actualmente regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Sin embargo, de conformidad con el art. 25 del Concerto económico con el País Vasco (aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo) y el art. 31 del Convenio económico con Navarra (aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre), es un tributo concertado de normativa autónoma en los territorios históricos forales, lo que significa que, cuando el ISD resulte de aplicación en el territorio vascu o navarro, las Diputaciones forales y el Gobierno de Navarra no sólo tendrán cedido su rendimiento y las competencias para su gestión, recaudación, inspección y revisión, sino que también procederá la regulación que del mismo hayan aprobado.

Y como señala el art. 11.d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), el ISD también es susceptible de ser cedido a las autonomías de régimen común, lo que ha desarrollado 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.

Así, de acuerdo con el art. 32, también el resto de Comunidades Autónomas (CCAA) tienen cedido el rendimiento del Impuesto, del mismo modo que se les han cedido amplias competencias normativas (art. 48) y relativas a su aplicación y revisión (arts. 54 a 59).

Por consiguiente, el análisis de estas diversas cesiones tanto en los territorios forales como en las CCAA de régimen común es el objeto principal del presente trabajo, procurando poner de manifiesto las diferentes problemáticas que se plantean y aportando diferentes propuestas de mejora de cara a su futura reconfiguración.

II. La atribución autonómica del rendimiento del ISD

La cesión del rendimiento del ISD, que es la base para el resto de aspectos que se encuentran delegados, se encuentra regulada en el art. 32 de la Ley 22/2009, así como en el art. 25 del Concierto económico con el País Vasco y el art. 31 del Convenio económico con Navarra.

En los tres casos, se contempla la cesión total del rendimiento del Impuesto producido en el territorio de las CCAA o los territorios forales, si bien, en el caso de las CCAA de régimen común, se limita a que los sujetos pasivos del tributo sean residentes en España (lo cual, lógicamente, implica un ámbito de cesión notablemente menor).

No obstante, aunque con algunas precisiones, coinciden en los tres casos los supuestos generales en los que se entenderá que el mencionado rendimiento se ha producido en los respectivos territorios, hecho que se determinará conforme a los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del gravamen sobre las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, cuando el causante tenga en su territorio la residencia habitual a la fecha del devengo. Sin embargo, en el caso de Navarra también se cederá el rendimiento cuando, teniendo el causante su residencia en el extranjero, conserve la condición política de navarro con arreglo al artículo 5.º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, mientras que en el País Vasco, de forma similar pero mucho más extensa, también se cederá cuando, a pesar de que el causante tuviera su residencia en el extranjero, los contribuyentes la tuvieran en su territorio(1).

No obstante, mientras que en el caso de Navarra y País Vasco la determinación de la residencia habitual del causante procederá cuando haya permanecido en su territorio el mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al devengo

(1) En concreto, esta última previsión, junto con el otorgamiento de la competencia para la exacción del Impuesto a las Diputaciones Forales cuando intervengan otros elementos de carácter transnacional, ha sido introducida recientemente en el Concierto por parte la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, con el fin de conseguir un mayor respeto, conforme se verá, al Derecho de la Unión Europea.

del Impuesto(2), en las CCAA de régimen común dicho período es superior, pues se valorará considerando los cinco años inmediatos anteriores, también contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al devengo(3).

De este modo, la Ley 22/2009 ha procurado paliar los cambios de residencia fraudulentos a los únicos efectos de conseguir una tributación menor, ya que la cesión del rendimiento del ISD implica que la correspondiente CCAA también tendrá competencias normativas al respecto y, como se verá, existen diferencias substanciales entre sí por lo que respecta a la carga tributaria(4). Sin embargo, con base en dicha finalidad, procede puntualizar que no será necesario que el causante en tales casos hubiera pasado la mitad de los últimos cinco años más un día en una CCAA para que ésta resulte competente, sino que será suficiente con que no haya otra CCAA en la que hubiera permanecido más días (es decir, que sólo deberán tenerse en cuenta los días que hubiera permanecido en España, de modo que los que hubiera pasado en el extranjero no computarán)(5).

De todos modos, como señalan tanto los arts. 43.Siete del Concierto económico y 43.2 del Convenio económico como el art. 28.4 de Ley 22/2009, no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva, por lo que, si la Administración tributaria consiguiera probar que éste ha sido su fin, no deberán tenerse en cuenta.

No obstante, aparece aquí la duda de qué ocurrirá cuando el causante hubiera pasado el mayor número de días de los cinco mencionados en una CCAA de régimen común pero hubiera permanecido en un territorio foral el mayor número de días del último año, punto en el que la excepción contemplada en el art. 25.Dos del Concierto económico con el País Vasco parece venir a constatar la preferencia de la competencia foral.

Así, bajo la misma finalidad de impedir los cambios de residencia fraudulentos, contempla el citado precepto que, a pesar de que el causante hubiera permanecido en «territorio común» el mayor número de días del mencionado periodo de 5 años, también las Diputaciones Forales resultarán competentes para su exacción, si bien en tales supuestos aplicarán las normas del pertinente territorio común (a no ser que el contri-

(2) Art. 43.Uno.Primer a del Concierto económico con el País Vasco y art. 8.2.1.ª.b) del Convenio económico con Navarra.

(3) Art. 28.1.1r.b) de la Ley 22/2009.

(4) En concreto, como ha señalado la DGT, lo que se pretende evitar son los cambios de residencia entre CCAA que respondan únicamente a motivaciones fiscales, en las que se manifieste la ausencia de vinculación con la nueva residencia formal. (Véanse, entre otras, las Consultas vinculantes de la DGT V0256/2012, de 7 de febrero, y V1200/2012, de 31 de mayo).

(5) En este sentido, véase, entre otras, la Consulta vinculante de la DGT V0443-16, de 4 de febrero.

buyente hubiera conservado la condición política de vasco con arreglo al artículo 7.º.2 del Estatuto de Autonomía) (6).

Por consiguiente, y aunque lo más adecuado sería unificar el plazo de 5 años para determinar la residencia habitual en el ISD (ya sea para evitar los cambios de residencia fraudulentos, para simplificar la gestión del impuesto y, en cualquier caso, por razones de igualdad), también resultaría conveniente que, cuanto menos, en el Convenio económico con Navarra se adoptaran previsiones similares a estas últimas, y más considerando que esta precisión del Concierto económico también parece afectar a dicho territorio. Y es que, conforme al criterio establecido por el TS a los efectos del Concierto económico, la Comunidad foral de Navarra se equipará con el territorio común en sus relaciones con los Territorios Históricos del País Vasco, por lo que parece que, si un causante hubiera pasado el mayor número de días del último año en territorio vasco pero el mayor número de días de los últimos 5 años en territorio navarro, las Diputaciones Forales deberán aplicar la normativa de la Comunidad foral (7).

b) En el gravamen sobre las donaciones de bienes inmuebles y de derechos sobre los mismos, cuando éstos se encuentren ubicados en su territorio (teniendo también dicha consideración las transmisiones a título gratuito de los valores a que los que se refiere el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores) (8).

No obstante, en el País Vasco se añade que, si los bienes inmuebles radican en el extranjero, la exacción del Impuesto también corresponderá a la Diputación Foral pertinente cuando el donatario tenga su residencia habitual en su territorio a la fecha del devengo.

c) Y en el gravamen de las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga en su territorio la residencia habitual a fecha del devengo del Impuesto.

(6) De hecho, ésta ha sido otra de las modificaciones al Concierto introducida recientemente por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, estableciendo que las Diputaciones Forales aplicarán la normativa del territorio común no ya cuando el causante o donatario hubiese adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto, sino cuando hubiese permanecido en territorio común un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, al día del devengo.

(7) Al respecto, véanse las SSTs de 13 de noviembre de 2014 y de 17 de noviembre de 2014, en las que se declara que, a los efectos del Concierto económico, en las relaciones entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, esta última debe considerarse «territorio común».

(8) Al respecto, y aunque el art. 32.2.b) de la Ley 22/2009 únicamente hace referencia a «las donaciones de bienes inmuebles», también se entienden incluidas las adquisiciones *inter vivos* de carácter lucrativo de bienes sobre los mismos, como demuestra la Consulta a la DGT de la Agencia Tributaria Canaria, 1 de marzo de 2011 (donde se señala que la cesión del ISD corresponderá a la CCAA Canaria ante la donación de la nuda propiedad de unas fincas situadas en la isla de La Palma cuando la donataria no ha tenido su residencia habitual en Canarias los últimos cinco años).

En este último supuesto, también resultan aplicables las consideraciones realizadas en el apartado a) respecto a la determinación de la residencia habitual (debiendo acudir a los cinco años anteriores a la fecha del devengo en el caso de las CCAA de régimen común y a un año en el caso de los territorios forales), del mismo modo que resulta procedente la excepción relativa a la aplicación de la normativa del pertinente territorio común por parte de las Diputaciones forales prevista en el art. 25.Dos del Concierto económico.

Sin embargo, tanto en los casos forales como en las CCAA de régimen común se precisa que, cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y, por aplicación de los puntos de conexión expuestos, el rendimiento debiera entenderse producido en distintas CCAA (o en territorio común y foral), corresponderá a cada autonomía o Diputación la cuota que resulte de aplicar, al valor de lo donado cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de lo transmitido. Y de igual modo, cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la CCAA o territorio foral la cuota que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados (los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual).

Finalmente, a pesar de las similitudes en los casos anteriores, en el País Vasco se añade un último supuesto en el que la exacción del ISD corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio: cuando el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero (es decir, cuando contribuya por obligación real) pero el mayor valor de los bienes o derechos radique en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato hubiera sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él (entendiéndose a tales efectos que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio). En este caso, como ha precisado la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, dicho supuesto afecta tanto a las adquisiciones lucrativas *inter vivos* como *mortis causa*, debiéndose atender en este último caso a los concretos bienes y derechos que recibe el adquirente y no a la totalidad de los que formen el caudal hereditario (9).

(9) Resolución 6/2015, de 4 de mayo, de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

III. Las competencias autonómicas normativas en el ISD

También en este caso, tanto los territorios forales como las CCAA de régimen común pueden asumir competencias normativas en relación con el ISD, aunque, mientras que los primeros tienen plena capacidad para configurar los elementos principales del Impuesto, en el resto de CCAA se encuentra limitada a determinados aspectos.

Así, y a pesar de las exigencias de reserva de ley al respecto (10), también las Diputaciones forales, aun careciendo de potestades legislativas, tienen reconocida dicha capacidad normativa (11), la cual, como ocurre en la Comunidad foral de Navarra, se entiende plena por regla general pero supeditada a determinados principios y limitaciones (como son, además de los establecidos por la CE con base en su supremacía, los previstos en los arts. 2 a 4 del Concierto económico con el País Vasco y 2 del Convenio económico con Navarra, así como los derivados de los tratados o convenios internacionales suscritos por el Estado y los procedentes de la Unión Europea) (12).

Por su parte, la competencia normativa de las CCAA de régimen común viene reconocida y regulada por el art. 48 de la Ley 22/2009, la cual podrán ejercer de forma potestativa. Así, conforme a los arts. 27 y 53 de la Ley 22/2009, si las CCAA hubieran ejercido tales competencias, procederá la aplicación su normativa cuando el rendimiento ISD resulte cedido, aunque, si no hubieran adoptado ninguna disposición al respecto, se aplicará la normativa estatal.

Sin embargo, a diferencia de los territorios forales, tales competencias se encuentran limitadas a diferentes elementos del Impuesto, permitiéndose la adopción de previsiones en relación con las reducciones de la base imponible (ya sea creando reducciones propias que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la autonomía —caso en el que se aplicarán con posterioridad a las estatales— o mejorando las del Estado —supuesto en el que las sustituirán—), la

(10) Véanse al respecto los arts. 31.3 y 133 de la Constitución (CE) y 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

(11) Así lo señala el art. 1.º del Concierto económico con el País Vasco al establecer que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario». Por su parte, en el caso de Navarra es el art. 1 del Convenio económico el que señala que, «en virtud de su régimen foral, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario».

(12) Entre otros, además de tener que velar por mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado y respetar el principio de coordinación con el mismo, deberán garantizar en todo caso la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

tarifa, las cuantías y los coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y las bonificaciones de la cuota (las cuales resultarán, en todo caso, compatibles con las estatales y no podrán suponer una modificación de las mismas). No obstante, procede añadir que se les permite asimismo regular los aspectos de gestión y liquidación del tributo, ya que, como se verá en el siguiente apartado, también se encuentra cedida su aplicación y la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma.

De todos modos, y a pesar de que la capacidad normativa de estas últimas no sea plena, cierto es que gozan de un amplio y notable margen de regulación, el cual, a consecuencia del debate que tradicionalmente ha planteado la propia procedencia del ISD (especialmente por lo que respecta al gravamen de las transmisiones *mortis causa* entre familiares directos) y de los costes políticos que acarrea la adecuada corresponsabilidad fiscal, ha comportado que todas las autonomías hayan desarrollado su propia regulación del Impuesto y de forma mucho más beneficiosa que la prevista por el Estado.

Por consiguiente, se encuentran hoy vigentes en España 20 regímenes del ISD distintos (además de la normativa estatal, 15 de cada una de las CCAA de régimen común (13) y la de los cuatro territorios forales —Vizcaya, Guipúzcoa, Álava y Navarra—), los cuales, por lo que respecta especialmente la carga tributaria resultante, plantean asimismo importantes diferencias entre sí (14).

De hecho, y aunque mejorando en todo caso la normativa estatal, hoy se encuentran regulaciones autonómicas que prevén una tributación del ISD ciertamente relevante, mientras que otras han apostado por su supresión indirecta estableciendo incluso bonificaciones a la práctica totalidad de su cuota tributaria (15). En consecuencia, resulta así afec-

(13) Al respecto, recuérdese que Ceuta y Melilla no tienen legislación propia sino que aplican la LISD, aunque ésta les prevé algunas bonificaciones propias (art. 23.bis).

(14) Prueba de esta amplia disparidad normativa se observa, por ejemplo, en la fijación del tipo máximo a aplicar a la base liquidable que ha previsto cada CCAA respecto a los ascendientes o descendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes o adoptados cuando se trate de adquisiciones lucrativas *inter vivos*, ya que, si bien en los tres territorios forales de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava es del 1,5% y en Navarra del 8%, el más bajo en las CCAA de régimen común se constata en Galicia, con un 9%, y en Andalucía, Asturias, y Murcia se fija en un 36,5%.

(15) Sin ir más lejos, Canarias tiene establecida una bonificación del 99,9% de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones *mortis causa* y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario recibidas por los miembros de los Grupos I (descendientes y adoptados menores de 21 años) y II (descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes), del mismo modo que Madrid la contempla del 99% junto a la prevista por las adquisiciones *inter vivos* obtenidas por los mismos sujetos (siempre que se formalicen en documento público y, si son en metálico o de bienes o derechos contemplados en el art. 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se justifique debidamente el origen de los fondos donados).

tado tanto el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la CE)(16) como el principio de igualdad y el de igualdad tributaria (arts. 14 y 31.1 de la CE), y es que, ante situaciones hereditarias iguales, se permite a un grupo determinado de personas que gocen de una mayor riqueza (liberándolos en algunos casos de la práctica totalidad del Impuesto) con base únicamente al lugar en el que residen (lo que, asimismo, puede conllevar importantes efectos deslocalizadores y vulnerar de forma directa el derecho a la libre elección de residencia —art. 9 de la CE—).

Además, como afirma GARCÍA DE PABLOS, no hay que olvidar que la actual regulación de las reducciones autonómicas basadas en criterios puramente objetivos y a menudo inspiradas por motivos extrafiscales (como el fomento de los seguros de vida como sistema de previsión voluntaria —con base en los arts. 39, 41, 47, 49 y 50 de la CE—, la protección de bienes de interés cultural —art. 46 de la CE— o la protección de la pequeña y mediana empresa —art. 38 de la CE—) «puede infringir el principio de neutralidad impositiva, al influir en las decisiones de los particulares sobre sus inversiones» (lo cual conlleva al mismo tiempo que los principales beneficiados a la hora buscar las mayores exenciones sean justamente los contribuyentes con rentas más elevadas)(17).

Por consiguiente, teniendo en cuenta que tales diferencias resultan desmesuradas y que ponen en tela de juicio incluso a principios constitucionales, el Estado debería tomar cartas en el asunto (tanto amparado en su competencia exclusiva para determinar las condiciones básicas para garantizar la igualdad en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes de todos los españoles —art. 149.1.1.^a de la CE— como con base en el principio de coordinación —art. 156 de la CE—), y es que la raíz del problema radica en la amplitud de la cesión de las competencias normativas que contempla el art. 48 de la Ley 22/2009(18).

(16) En este sentido, véase ALONSO, quien denuncia que aquellas reducciones que en un principio establecía el art. 20 de la LISD basadas en la edad, la minusvalía y el parentesco del adquirente con la finalidad de subjetivar el gravamen se han ido complementado con reducciones objetivas que, además de afectar la progresividad del impuesto, no dejan de ser una vía a la que poder acogerse para incrementar las exenciones al deber general de contribuir. (ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel, *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid. Instituto de Estudios Económicos, 2001, pág. 81).

(17) GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma», en *Crónica Tributaria* núm. 139, 2011, pág. 86.

(18) En este sentido, así lo han puesto de manifiesto varios autores, como es el caso de CALVO al señalar que el origen de toda esta problemática radica, justamente, en que no se tendrían que haber cedido a las autonomías elementos definitorios de un tributo que es de titularidad estatal. (CALVO ORTEGA, Rafael: «La financiación posible de las Comunidades Autónomas: en torno al nuevo modelo», en *Nueva Fiscalidad* núm. 1, 2002, pág. 27).

Por ello, como ha puesto de manifiesto la propia Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario, el Estado debería proceder a dictar unos límites (máximos y mínimos) junto a unas directrices sobre cómo fijar el establecimiento de los elementos básicos del impuesto, detallando al mismo tiempo una serie de aspectos indisponibles (es decir, aplicables en todo el territorio) en aras a garantizar una uniforme carga fiscal (19).

Además, no hay que olvidar que, a pesar de que el principio de autonomía financiera previsto en el art. 156.1 de la CE implique necesariamente pluralidad (en el sentido que no puede exigir una unidad de trato para todos los españoles)(20), no debe olvidarse que el art. 139.1 de la CE, al establecer el principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos en cualquier parte del territorio del Estado, garantiza la equivalencia de sus posiciones jurídicas fundamentales (es decir, en términos negativos, prohíbe su disparidad arbitraria), por lo que, si bien las CCAA pueden regular de forma diferente los beneficios fiscales para los que están autorizadas en los tributos cedidos, deberán ejercer sus competencias normativas de forma objetiva, razonable y proporcional (quedando prohibida cualquier discriminación injustificada respecto a las personas que resultan aplicables).

Y es importante insistir en este punto por cuanto las discriminaciones de índole territorial no sólo pueden plantearse entre regulaciones autonómicas sino también dentro de las mismas, como ocurrió en la CCAA de Valencia con el art. 12.bis.a) de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (concretamente, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley 10/2006 de la Comunidad Valenciana). Así, contemplaba el mencionado precepto una bonificación del 99% de cuota del ISD en las adquisiciones *mortis causa* entre parientes de los Grupos I y II, aunque señalaba que sólo resultaría aplicable a los sucesores que tuvieran su residencia habitual en dicha autonomía. En consecuencia, la STC 60/2015, de 18 de marzo, declaró su inconstitucionalidad, y es que consideró que, lejos de ser un elemento válido de diferenciación en situaciones objetivamente comparables, el territorio resultaba un elemento de discriminación carente de justificación alguna (motivo por el cual vulneraba el principio de igualdad y el principio de igualdad tributaria junto con el deber general de contribuir previstos en los arts. 14 y 31.1 de la CE).

(19) Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario, de 26 de febrero de 2014, recibido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas el 13 de marzo de 2014, págs. 251-253.

(20) Al respecto, señala la STC 76/1983, de 5 de agosto, que «la autonomía significa, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y el Estatuto», por lo que «de dicho ejercicio derivan [necesariamente] desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas».

Pero es que, asimismo, las discriminaciones de índole territorial también pueden generarse por el hecho de que, partiendo del art. 32 de la Ley 22/2009, los mayores beneficios que contempla la normativa autonómica respecto a la estatal sólo resultan aplicables a los sujetos pasivos residentes en España (y siempre que no concurran determinados aspectos de carácter transnacional), lo cual, como declaró el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), incumple las obligaciones previstas en el art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE).

En concreto, así lo señaló la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), precisando que dicho incumplimiento se constataba al permitir que se establecieran «diferencias [injustificadas y, por ende, discriminatorias] 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» (21).

Así, el TJUE entendió que en tales supuestos, de conformidad con los puntos de conexión de la Ley 22/2009, resultaba de aplicación la normativa estatal y no la autonómica (fiscalmente más beneficiosa) por criterios basados únicamente en la territorialidad nacional, es decir, que sólo por existir un elemento transnacional se aplicaba la normativa del Estado y el gravamen resultaba mayor.

En consecuencia, España se vio obligada a adecuar la normativa del Impuesto al ordenamiento europeo y procuró llevarlo a cabo mediante la introducción de la Disposición adicional segunda en la LISD (incorporada por la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias), donde se señala que, con independencia de la otorgación del rendimiento a las CCAA (que sigue basándose en los criterios expuestos), también resultará de aplicación la normativa autonómica en los siguientes supuestos:

- En las transmisiones *mortis causa*, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del EEE

(21) En este punto, conviene resaltar que el TJUE no se refirió únicamente a los supuestos en que el sujeto pasivo era no residente en España, sino también a casos en que éste podía ser o era necesariamente residente en nuestro país: concretamente, cuando el causante no era residente en España y el sucesor resultaba residente, y cuando se producían donaciones de inmuebles radicados fuera del territorio español (ya que el sujeto pasivo debía ser necesariamente residente, puesto que los no residentes sólo tributan por obligación real, limitada a los bienes y derechos en España —art. 7 de la LISD—).

distinto de España, donde procederá la normativa de la CCAA en la que se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España o, si no los hubiera y el sujeto pasivo residiera en España, la de la correspondiente CCAA (22).

- Asimismo, si el causante hubiera sido residente en una CCAA, los contribuyentes que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE distinto a España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la misma.
- Por su parte, en las transmisiones lucrativas *inter vivos* de bienes inmuebles situados en España, los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE distinto a España podrán aplicar la normativa propia aprobada por la CCAA donde los mismos radiquen.
- Y si las transmisiones lucrativas *inter vivos* son de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la UE o del EEE distinto a España, los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la CCAA en la que residan.
- Y finalmente, en el caso de transmisiones lucrativas *inter vivos* de bienes muebles situados en España, los contribuyentes que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE distinto a España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la CCAA donde hayan estado situados el mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al devengo del impuesto.

Asimismo, como se ha señalado en el apartado anterior, la determinación de la residencia habitual en tales casos se realizará de igual forma, entendiéndose que es en una CCAA cuando los sujetos hubieran permanecido en su territorio el mayor número de días de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, al día de antes del devengo del Impuesto. Y del mismo modo, se prevé que, cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y, por aplicación de las reglas expuestas, resulte aplicable la normativa de distintas CCAA, la cuota tributaria a ingresar se determinará realizando dos operaciones: primero calculando el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y de-

(22) En este punto, tales previsiones se asimilan en parte a las vigentes en el País Vasco, donde como se ha visto, las Diputaciones forales resultarán competentes a pesar de que el causante residiera fuera de España (sin que se limite en este caso que sea residente en la UE o en el EEE) si el sujeto pasivo del ISD fuera residente en territorio vasco.

rechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las CCAA en las que estén situados parte de tales bienes y derechos, y aplicando el tipo medio obtenido al valor de los bienes y derechos que estén situados en cada CCAA por la aplicación de su normativa propia (de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos).

No obstante, y a pesar de la celeridad del Estado en procurar restaurar el cumplimiento de sus obligaciones europeas, varios autores han puesto de manifiesto la insuficiencia de estas nuevas previsiones, ya que, sin ir más lejos, resulta paradójico que, si el causante hubiera tenido su residencia en un Estado miembro de la UE o del EEE pero el sujeto pasivo no, éste tenga derecho a aplicar la normativa de la CCAA donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España, pero que, si el causante hubiera residido fuera de un Estado miembro de la UE o del EEE y el sujeto pasivo residiera en él (aunque no en España), no se le reconozca (y es que, a diferencia de los supuestos en los que resulte pertinente la normativa autonómica por haber sido el causante residente en la pertinente CCAA, no se limita su aplicación a que los contribuyentes que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE).

Además, aún resta pendiente la discriminación que reciben los sujetos que residen fuera de la UE y el EEEE, y es que, de conformidad con el art. 63 del TFUE, «quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países» (23). De hecho, en este sentido se ha pronunciado ya el

(23) Entre otros, véase un estudio crítico sobre la solución por la que ha optado España mediante la Disposición adicional segunda de la LISD en MARTÍN QUERALT, Juan, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad», en *Tribuna Fiscal* núm. 275, 2014; FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», en *Quincena fiscal* núm. 18, 2014; SIMÓN ACOSTA, Eduardo, «Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario», en *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 891, 2014; ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, «La compatibilidad de diversas medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas con el Derecho europeo», en *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2015; JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier Máximo, «El Impuesto de Sucesiones y Donaciones desde el 1 de enero de 2015. Adaptación del Derecho interno a la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014», en *Revista Interactiva de Actualidad* núm. 4, 2015; ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, «Libertad de establecimiento y libre circulación de capitales: la proscripción de diferencias de tratamiento tributario por razón de residencia dentro de la UE de sujetos y objetos en el ISD español», en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*. Civitas. Madrid, 2015; RIBES RIBES, Aurora, «Novedades sobre la tributación sucesoria de los no residentes en España: problemas pendientes», en *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*. Aranzadi. Cizur Menor, 2016; CALVO VÉRGUEZ, Juan, «¿Se adapta la reforma de los puntos de conexión del ISD acometida a través de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, a los dictados de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014?», en *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*. Aranzadi. Cizur Menor, 2016; o RAMOS PRIETO, Jesús, «La tributación de las suce-

propio TJUE respecto a otros países, destacando la prohibición de dispensar un peor trato fiscal en el Impuesto de Sucesiones a los residentes en un tercer Estado (24).

Por ello, probablemente lo más adecuado sería optar, como hace el Concierto económico del País Vasco, por aludir en todo caso al extranjero y no a los Estados miembros de la UE o del EEE, lo mismo que debería hacer Navarra para evitar futuros problemas). Además, a pesar del acierto de la modificación del Concierto por parte de la Ley 10/2017, de 28 de septiembre, tanto este último como el Convenio económico deberían añadir la procedencia de su competencia cuando el causante tuviera su residencia en el extranjero pero la mayor parte de los bienes y derechos que conforman el caudal relicto situados en España se encontraran en su territorio, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato hubiera sido realizado con entidades aseguradoras residentes en su territorio o se hubiera celebrado con entidades extranjeras que operen en él.

Asimismo, Navarra debería prever que se aplicará su normativa en el caso de transmisiones lucrativas *inter vivos* de bienes muebles e inmuebles situados en España cuando, teniendo el donatario residencia en el extranjero, se encuentren en su territorio, aunque, en relación con los primeros, la determinación de su localización por la debería optar tanto el Convenio como el Concierto económico (donde tal supuesto ya se encuentra contemplado) es la correspondiente al mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del Impuesto.

De igual modo, con el fin de equiparar el trato a todos los españoles, Navarra también debería prever su competencia en las transmisiones lucrativas *inter vivos* de bienes inmuebles situados en el extranjero cuando el donatario fuera residente en su territorio, de la misma forma que debería incluirla cuando el adquirente de las transmisiones lucrativas *mortis causa* también lo fuera pero el causante residiera en el extranjero.

Así pues, tanto para la efectiva reformulación de los puntos de conexión como para garantizar una uniforme carga fiscal, resulta del todo

siones *mortis causa* en España: una visión general desde la perspectiva del Derecho interno y del Derecho de la Unión Europea», en *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*. Aranzadi. Cizur Menor, 2016.

(24) Al respecto, véase la STJUE 17/10/2013, de 17 de octubre (asunto C-181/12), donde se señala la prohibición de que Alemania, en el cálculo del Impuesto sobre Sucesiones por la adquisición *mortis causa* de un inmueble situado en su territorio, dispense una menor reducción de la base imponible por el hecho de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país (en el caso, la Confederación Suiza), respecto a la que hubiera procedido si al menos uno de ellos hubiera residido en su territorio.

evidente la necesidad de revisar la normativa foral y de realizar una completa armonización del Impuesto pactada por el Estado con las diferentes CCAA, en la que, además de fijarse una serie de aspectos indisponibles, dictarse las directrices sobre cómo configurar los elementos básicos del Impuesto y reformular la cesión de competencias en los términos señalados, se garantice una tributación equivalente en todo el territorio (estableciendo unos límites máximos y mínimos).

Y es que, como no podía ser de otra forma, las divergencias entre las distintas normativas autonómicas del ISD también pueden constatare en su recaudación, yendo en el año 2016 desde 14.829 miles de euros en La Rioja a 445.629 miles de euros en Catalunya, y siendo de 46.317 miles de euros en Navarra y de 110.978 miles de euros en el País Vasco (25). Por consiguiente, no sólo queda constatada la alteración del deber general de participación en el gasto público de todos los ciudadanos y demás principios señalados, sino que estas diferencias también ponen en tela de juicio el principio de solidaridad territorial (arts. 2 y 138 de la CE), cuestionando al mismo tiempo la auténtica eficacia del Impuesto en cuanto a figura recaudatoria.

Además, y aunque se otorgó capacidad normativa a las CCAA en los tributos cedidos para fomentar justamente la corresponsabilidad fiscal (26), ésta se encuentra hoy claramente en entredicho, ya que, más allá de las divergencias apuntadas, la regulación autonómica al respecto ha servido para reducir, contra todo pronóstico, la presión fiscal. En consecuencia, cuando ha sido necesario acrecentar los ingresos tributarios (especialmente por los efectos de la crisis en las arcas públicas y las exigencias de mayor austeridad y eficiencia en el gasto —plasmadas esencialmente en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad—), las CCAA han incrementado la tributa-

(25) En concreto, la recaudación de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya fue de 11.235, 41.806 y 57.937 miles de euros, respectivamente. (MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA: *Recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos cedidos gestionados por las Comunidades Autónomas de Régimen Común y recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos concertados, convenidos y propios de las Comunidades forales*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2017, págs. 12 y 32. Disponible en: <http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Impuestos/RecaudacionDefinitiva2016.pdf> [Fecha de consulta: 1 de febrero de 2017]).

(26) Al respecto, en su reunión del 23 de septiembre de 1996, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, a propuesta del Gobierno central, aprobó un nuevo modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001, teniendo como uno de los principios inspiradores básicos la asunción de las CCAA de un importante nivel de corresponsabilidad fiscal efectiva materializado a través de la otorgación a las mismas de competencias normativas la cesión de tributos del Estado. De hecho, es tal su relevancia que autores como SERRANO han fijado en el 1 de enero de 1997 como «la fecha en la que la corresponsabilidad supuso un verdadero cambio en el entendimiento de la financiación autonómica», aunque, como también se ha destacado de forma reiterada, el uso de estas nuevas competencias autonómicas no ha sido el esperado. (SERRANO ANTÓN, Fernando, «El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución española», en *FORO: Revista de Derecho* núm. 20, 2013, pág. 80).

ción propia amparada bajo dudosas finalidades extrafiscales, tratando de obtener así una mayor aceptación ciudadana y la elusión de los costes políticos que conlleva una mayor tributación (27).

No obstante, aparte de los múltiples conflictos que conllevan, los impuestos propios se caracterizan por su escasa entidad recaudatoria (28), por lo que también sería realmente necesario replantear la corresponsabilidad fiscal de las CCAA asegurando los tributos cedidos como figura esencial (ya sea por no plantear problemas de doble imposición, por ser ya conocidos y aceptados por la ciudadanía, por el amplio margen de maniobra que otorgan las autonomías o por su constatada capacidad recaudatoria) (29).

IV. Las competencias autonómicas en la aplicación y revisión en el ISD

Finalmente, la intervención autonómica en el ISD también se constata en su aplicación y la revisión de los actos dictados en virtud de la misma, competencias reconocidas de forma plena en los territorios históricos forales del País Vasco y la Comunidad foral de Navarra.

(27) En este sentido, así lo señalan también GONZÁLEZ GONZÁLEZ, y ÁLVAREZ GONZÁLEZ, quienes entienden que las CCAA han apostado por tales impuestos porque, «de alguna manera, no conllevan un gran coste político al verse enmascarados bien por su denominación, bien por su pretendida finalidad “ambiental”», en el sentido que su justificación extrafiscal permite vencer la resistencia de los ciudadanos «a cualquier actuación del ente público que pueda suponer un incremento de la presión fiscal». (GONZÁLEZ GONZÁLEZ, Ana Isabel y ÁLVAREZ GONZÁLEZ, Santiago: «Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas», en *Crónica Tributaria* núm. 9, 2011, págs. 3 y 6).

(28) Véase un estudio sobre las deficiencias que actualmente plantean tales tributos en ROVIRA FERRER, Irene, «Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios», en *Revista d'estudis autonòmics i federals* núm. 24, 2016.

(29) En este sentido, además de velar por un mayor respeto del principio de autonomía financiera, algunos autores han apostado por vincular el principio de suficiencia a un adecuado ejercicio de la solidaridad interregional, en el sentido que, sin olvidar la necesidad y la población como criterios básicos de distribución para garantizar los servicios públicos fundamentales en condiciones similares de calidad en cada uno de los territorios, se condicionara a la imposición de un adecuado esfuerzo fiscal (y es que, como recalca PAGÈS i GALTÉS, «no debemos olvidar que la solidaridad es bidireccional, dado que si bien implica que las comunidades ricas han de ser solidarias con las pobres traspasándoles recursos, también implica que las comunidades pobres han de ser solidarias con las ricas renunciando a que tal traspaso adquiera matices expropriatorios contrarios a la equidad interterritorial» —PAGÈS i GALTÉS, Joan, «Financiación autonómica, local y sectorial en el nuevo Estatuto de Cataluña», en *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*. Marcial Pons. Madrid, 2008, pág. 71 —). Sin embargo, otros autores, como ALONSO, apuestan por convertir a parte de los tributos cedidos en auténticos tributos autonómicos, lo mismo que plantea CHECA aunque suprimiendo, por los múltiples defectos jurídicos que plantean, el IP y el ISD (defendiendo que sería más adecuado incardinar la materia por ellos gravada en el IRPF). (ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, «El futuro de la tributación propia», en *Revista del Instituto de Estudios Económicos* núms. 1-2, 2013, pág. 18 y CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, en materia de impuestos propios y cedidos*. Aranzadi. Cizur Menor, 2008).

Así, como señala el art. 1.Dos del Concierto económico del País Vasco, «la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales», precisando en el apartado Tres que, «para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado».

Asimismo, en el caso de Navarra, es el art. 4 del Convenio económico el que señala que, «para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos propios de la Comunidad foral, la Hacienda Pública de Navarra ostentará las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado», si bien el art. 5 recalca su deber de colaborar en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios y, a tal fin, la obligación de facilitarse mutuamente las informaciones y ayudas necesarias.

Además, igual que se permite a las CCAA de régimen común, en ambos casos se reconoce la competencia para regular los aspectos de los mencionados procedimientos de gestión y liquidación del Impuesto, pudiendo decidir, a diferencia del resto de autonomías, la introducción del sistema de autoliquidación (30). Así, fuera de los territorios forales, la potestad para decidir implementar esta forma de gestión del Impuesto sigue correspondiendo al Estado, el cual lo irá estableciendo con carácter obligatorio a medida que cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para su cumplimentación.

Por su parte, la concreción de las competencias cedidas en esta materia a las CCAA de régimen común viene detallada en los arts. 54 a 59 de la Ley 22/2009, incluyéndose en el art. 61 su deber de colaboración tanto con las demás Administraciones autonómicas como con la estatal. En concreto, en la gestión tributaria del ISD, estas autonomías serán competentes para la incoación de los expedientes de comprobación de valores (aunque utilizando los mismos criterios que el Estado), la realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias, la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias, la publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento, la aprobación de modelos de

(30) Art. 66 de la Norma Foral de Vizcaya 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art. 34.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art. 42 de la Norma Foral de Álava 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art. 57.2 del Decreto Foral Legislativo de Navarra 250/2002, de 16 de diciembre, y art. 48.2 de la Ley 22/2009.

declaración y, en general, para las demás labores necesarias para la gestión de los tributos. Asimismo, les competirá la recaudación del Impuesto tanto en período voluntario de pago como ejecutivo, del mismo modo que tienen atribuidas las funciones de la inspección tributaria previstas en el art. 141 de la LGT (aunque los planes de actuación inspectora deberán ser elaborados conjuntamente con el Estado). Y, como se señalaba, también podrán asumir la revisión de sus actos dictados en aplicación del ISD, ya sea resolviendo procedimientos especiales de revisión, recursos de reposición o reclamaciones económico administrativas.

Con carácter general, la asunción autonómica de tales competencias procederá siempre que, conforme a los puntos de conexión previstos, corresponda a la pertinente CCAA o territorio histórico foral el rendimiento del impuesto, y procede destacar que, junto a la descentralización que comportan tales previsiones, su importancia también radica en sus efectos para los sujetos pasivos. Y es que, igual que ocurre en el IP, el ITPAJD y el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, el art. 55.3 de la Ley 22/2009 señala que, cuando el rendimiento del Impuesto corresponda a una CCAA, los documentos y autoliquidaciones del ISD únicamente surtirán efectos liberatorios con su presentación ante la oficina competente de la misma, por lo que, como precisa, cuando el rendimiento derivado de los actos o contratos contenidos en un mismo documento se considere producido en distintas autonomías, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas (aunque la autoliquidación que en su caso se formule solo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio).

Sin embargo, procede destacar que no siempre que proceda la normativa del ISD de las CCAA de régimen común también a éstas se les cederá el rendimiento del Impuesto y resultarán competentes para su aplicación y revisión, lo que ocurrirá básicamente cuando resulten de aplicación los puntos de conexión señalados en su Disposición adicional segunda de la LISD (ya que, como señala el apartado Uno, estos determinarán únicamente la aplicación normativa autonómica, de modo que el competente para la aplicación y revisión del Impuesto y a quien corresponderá su rendimiento será el Estado).

Y en este punto procede remarcar que, como señala el apartado Dos de la misma, los contribuyentes que deban cumplimentar sus obligaciones por el ISD ante la Administración Tributaria del Estado vendrán obligados a presentar una autoliquidación (es decir, que no tendrán la posibilidad solicitar la liquidación administrativa), la cual llevarán a cabo conforme al modelo y plazos determinados reglamentariamente por el actual Ministro de Hacienda y Función Pública (donde, lógicamente, estará prevista la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos).

Sin embargo, cierto es que el art. 55.4 de la Ley 22/2009 prevé que las competencias cedidas en materia de gestión podrán realizarse mediante diligencias de colaboración entre las distintas Administraciones tributarias competentes, del mismo modo que, con el fin de paliar la excesiva presión fiscal indirecta que ello podría comportar a los contribuyentes (ya no sólo por el hecho de que la gestión y rendimiento del tributo puedan corresponder a una CCAA con la que no mantengan ningún tipo de relación efectiva, sino porque se vean obligados a presentar distintas autoliquidaciones ante una misma adquisición), el art. 70 del RISD permite una serie de supuestos en los que documentos o declaraciones relativos al Impuesto podrán presentarse en oficinas de autonomías a las que no corresponda la cesión de su rendimiento (31). Y, de hecho, así viene a confirmarlo el art. 71, al señalar que, cuando de la aplicación de las reglas previstas en el art. 70 del RISD resulte atribuida la competencia territorial a una oficina integrada en la estructura administrativa de un Ente público al que no corresponda el rendimiento del tributo, mantendrá la competencia para la gestión y liquidación del Impuesto pero deberá transferir el importe ingresado a la Caja del Ente público a que corresponda.

No obstante, aunque no en el caso de Navarra, esta no correspondencia de las diferentes competencias autonómicas también ocurrirá en el País Vasco, ya que, como se ha señalado, el art. 25.Dos del Concierto económico contempla que, a pesar de que el causante o, en las adquisiciones lucrativas *inter vivos* que no sean de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos, el donatario hubieran permanecido en territorio foral el mayor número de días del último año que finalice el día anterior del devengo del ISD, deberá aplicarse la normativa autonómica del pertinente «territorio común» si en el mismo hubieran permanecido en el mayor número de días de los últimos 5 años (también anteriores al día de antes del devengo del Impuesto). Sin embargo, como puntualiza, será en todo caso a la Diputación Foral competente a quien corresponderá su rendimiento y exacción, aunque tales previsiones no procederán si el contribuyente hubiera conservado la condición política de vasco con arreglo al artículo 7.º.2 del Estatuto de Autonomía.

(31) Así, por ejemplo, permite el mencionado precepto que, si se transmiten *inter vivos* de forma lucrativa varios bienes inmuebles situados en distintos territorios (ya sean en el extranjero y en una o varias autonomías o en distintas CCAA), los documentos o declaraciones podrán presentarse en la oficina del territorio donde radiquen los inmuebles que, según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, tengan mayor valor, o, si fuesen del mismo valor, en cualquiera de las oficinas donde esté situado alguno de ellos, previo acuerdo de los interesados, si fueran varios. Asimismo, si en una transmisión *mortis causa* el causante residía en el extranjero pero uno o varios causahabientes tuvieran la residencia habitual en España (supuesto en el que la cesión del rendimiento y aplicación y gestión del Impuesto corresponderá a la AEAT), los sujetos pasivos podrán optar por presentarlos, previo acuerdo entre los mismos, en la oficina que corresponda al territorio donde cualquiera de ellos tenga su residencia habitual.

Y en todos estos casos no hay que olvidar que, a pesar de que la AEAT o una Administración autonómica o foral se vea con la necesidad de aplicar una normativa del ISD que no le sea propia, los competentes para resolver las consultas tributarias relativas a la misma seguirán siendo los territorios forales o las CCAA que la aprobaron, ya que, como señala el art. 88.5 de la LGT, su resolución corresponderá «a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación» (32). Y así se desprende también del art. 55.2 de la Ley 22/2009, ya que, tras precisar que no son objeto de delegación autonómica las competencias relativas a la contestación de las consultas reguladas en los arts. 88 y 89 de la LGT, exceptúa de dicha no delegación las que se refieran «a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias».

Por ello, y sin perjuicio de seguir permitiendo la colaboración entre Administraciones para paliar la presión fiscal indirecta, parece que lo más adecuado sería que, con ocasión de la necesaria armonización del Impuesto a pactar por el Estado y los diferentes territorios, se equipararan los supuestos en los que se aplicará la normativa foral o autonómica con los que se cederá el rendimiento obtenido y las demás competencias, tanto con el fin de simplificar la gestión del impuesto como para fomentar la debida corresponsabilidad fiscal. Y es que, como señala SERRANO, «la obtención de ingresos por parte de los entes públicos no se satisface con el mero establecimiento de tributos, sino que debe completarse a través una diligente aplicación de los mismos», por lo que «una labor ineficaz del ente territorial en la gestión del sistema tributario conducirá a elevar la presión fiscal de aquellos contribuyentes que cumplan voluntariamente sus obligaciones» (33).

V. Conclusiones

Sin lugar a dudas, entre las figuras tributarias que se encuentran hoy vigentes, el ISD es una de que más polémica ha generado, tanto por lo

(32) De hecho, así lo hacen constar expresamente las DGT de los diferentes Gobiernos autonómicos, como puede observarse, entre muchas otras, en la contestación a la Consulta 1/2015 de 14 de enero de 2015 de la DGT del Gobierno de Aragón (en la cual, tras precisar que la consulta se dirige fundamentalmente a preguntar sobre la aplicación de un precepto normativo autonómico, entiende que «compete a este centro directivo contestar la consulta, atribuyéndose a la misma, en lo referido a la aplicación de la normativa aragonesa, los efectos vinculantes que reconoce el artículo 89 de la Ley General Tributaria»).

(33) SERRANO ANTÓN, Fernando, «El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución española», *op. cit.*, pág. 88.

que respecta a su configuración como en lo relativo incluso a su propio establecimiento. Y entre las múltiples cuestiones problemáticas que plantea, se encuentra también la intervención autonómica prevista en el mismo, tanto por lo que respecta a las CCAA de régimen común como a los territorios históricos forales del País Vasco y la Comunidad foral de Navarra.

En este sentido, las competencias autonómicas que mayores conflictos plantean son las de carácter normativo, no sólo por el amplio margen reconocido al respecto (que puede llegar a comportar la práctica desaparición de la carga tributaria del Impuesto en determinados supuestos y territorios), sino también por la discriminación que pueden conllevar a determinados sujetos pasivos por razones únicamente de carácter territorial (ya sea considerando las regulaciones autonómicas entre sí, por las diferenciaciones que pueden contenerse dentro de las mismas o por el hecho de que los mayores beneficios que contemplan las autonomías respecto a la normativa estatal no resulten aplicables a supuestos donde existan elementos de carácter transnacional).

Por consiguiente, la definitiva solución en este punto debe partir de la revisión de la normativa foral y de una nueva armonización del Impuesto pactada por el Estado y las diferentes CCAA, en la que, además de fijarse una serie de aspectos indisponibles y de dictarse las directrices sobre cómo configurar sus elementos básicos, se garantice una uniforme carga fiscal (estableciendo unos límites máximos y mínimos).

No obstante, el efectivo respeto de las libertades europeas y la no discriminación también pasan necesariamente por modificar los puntos de conexión que determinan la aplicación de la normativa autonómica y foral, por cuanto, a pesar de que el Estado procuró dar cumplimiento a las exigencias del TJUE añadiendo una serie de puntos en la LISD, siguen planteándose problemas al respecto. Y es que, igual que debería hacer el Convenio económico de Navarra, debería equipararse la residencia o localización en Estados miembros de la UE o el EEE y la que pueda tener lugar en terceros países (haciendo referencia, como hace el Concierto económico del País Vasco, al extranjero), y es que no hay que olvidar que la libertad de capitales que garantiza el art. 63 del TFUE prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre los mismos y terceros países.

De este modo, se acabaría con situaciones que se siguen dando en las que, por el hecho de existir un elemento transnacional, acaba resultando una carga tributaria más gravosa que si el mismo no existiera, como ocurre en el paradójico caso de que, si el causante hubiera tenido su residencia en un Estado miembro de la UE o del EEE pero el sujeto pasivo no, éste tenga derecho a aplicar la normativa de la CCAA donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en Es-

paña, pero que, si el causante hubiera residido fuera de un Estado miembro de la UE o del EEE y el sujeto pasivo residiera en él (aunque no en España), no se le reconozca.

Y en la misma línea, además de unificar el plazo para determinar la residencia habitual en el ISD a 5 años (tal y como ocurre en las CCAA de régimen común), tanto el Concierto como el Convenio económico deberían añadir la procedencia de su competencia cuando el causante tuviera su residencia en el extranjero pero la mayor parte de los bienes y derechos que conforman el caudal relicto situados en España se encontraran en su territorio, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato hubiera sido realizado con entidades aseguradoras residentes en su territorio o se hubiera celebrado con entidades extranjeras que operen en él.

Asimismo, Navarra debería prever que se aplicará su normativa en el caso de transmisiones lucrativas *inter vivos* de bienes muebles e inmuebles situados en España cuando, teniendo el donatario residencia en el extranjero, se encuentren en su territorio, aunque, en relación con los primeros, la determinación de su localización por la debería optar tanto el Convenio como el Concierto económico (donde tal supuesto ya se encuentra contemplado) es la correspondiente al mayor número de días de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, al día anterior al de devengo.

De igual modo, con el fin de equiparar el trato a todos los españoles, Navarra también debería prever su competencia en las transmisiones lucrativas *inter vivos* de bienes inmuebles situados en el extranjero cuando el donatario fuera residente en su territorio, de la misma forma que debería incluirla cuando el sujeto pasivo también lo fuera pero el causante residiera en el extranjero.

Por su parte, en relación con la intervención autonómica en la aplicación y revisión del ISD, sería conveniente aprovechar la necesaria armonización del mismo para equiparar los supuestos en los que se aplicará la normativa foral o autonómica con los que se cederá el rendimiento obtenido y las demás competencias, sin perjuicio de seguir permitiendo la colaboración entre Administraciones para paliar la presión fiscal indirecta a los obligados tributarios. De este modo, junto a la simplificación de su gestión, se fomentaría la debida corresponsabilidad fiscal, en tanto que la obtención de ingresos depende del establecimiento de tributos pero también de su adecuada gestión (en el sentido de que serían las propias Administraciones quienes asumirían los costes o beneficios de su eficiencia al respecto).

Por ello, además de preverse respecto a las CCAA de régimen común (aglutinando y modificando, al mismo tiempo, los pertinentes puntos de conexión), también debería contemplarse en los supuestos contenidos en

el art. 25.Dos del Concierto económico (cediéndose a la autonomía de la que procederá su normativa la recaudación y exacción del Impuesto), del mismo modo que el Convenio económico de Navarra debería incluir tal precepto aunque redactado en tales términos (con el fin de contribuir también a paliar los cambios de residencia fraudulentos).

De todos modos, no hay que olvidar que la garantía de la efectiva coresponsabilidad fiscal también pasa, obligatoriamente, por la reforma del actual sistema de financiación autonómica, donde los tributos cedidos, y en especial el ISD, deben recuperar su importancia capital.

VI. Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, «La compatibilidad de diversas medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas con el Derecho europeo», en *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2015.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel, *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid. Instituto de Estudios Económicos, 2001.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel, «El futuro de la tributación propia», en *Revista del Instituto de Estudios Económicos* núms. 1-2, 2013.
- CALVO ORTEGA, Rafael: «La financiación posible de las Comunidades Autónomas: en torno al nuevo modelo», en *Nueva Fiscalidad* núm. 1, 2002.
- CALVO VÉRGUEZ, Juan, «¿Se adapta la reforma de los puntos de conexión del ISD acometida a través de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, a los dictados de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014?», en *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*. Aranzadi. Cizur Menor, 2016.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, en materia de impuestos propios y cedidos*. Aranzadi. Cizur Menor, 2008.
- ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, «Libertad de establecimiento y libre circulación de capitales: la proscripción de diferencias de tratamiento tributario por razón de residencia dentro de la UE de sujetos y objetos en el ISD español», en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*. Cívitas. Madrid, 2015.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», en *Quince-na fiscal* núm. 18, 2014.
- GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma», en *Crónica Tributaria* núm. 139, 2011.

- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, Ana Isabel y ÁLVAREZ GONZÁLEZ, Santiago: «Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas», en *Crónica Tributaria* núm. 9, 2011.
- JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier Máximo, «El Impuesto de Sucesiones y Donaciones desde el 1 de enero de 2015. Adaptación del Derecho interno a la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014», en *Revista Interactiva de Actualidad* núm. 4, 2015.
- MARTÍN QUERALT, Juan, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad», en *Tribuna Fiscal* núm. 275, 2014.
- PAGÈS i GALTÉS, Joan, «Financiación autonómica, local y sectorial en el nuevo Estatuto de Cataluña», en *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*. Marcial Pons. Madrid, 2008.
- RIBES RIBES, Aurora, «Novedades sobre la tributación sucesoria de los no residentes en España: problemas pendientes», en *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*. Aranzadi. Cizur Menor, 2016.
- RAMOS PRIETO, Jesús, «La tributación de las sucesiones *mortis causa* en España: una visión general desde la perspectiva del Derecho interno y del Derecho de la Unión Europea», en *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*. Aranzadi. Cizur Menor, 2016.
- ROVIRA FERRER, Irene, «Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios», en *Revista d'estudis autonòmics i federals* núm. 24, 2016.
- SERRANO ANTÓN, Fernando, «El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución española», en *FORO: Revista de Derecho* núm. 20, 2013.
- SIMÓN ACOSTA, Eduardo, «Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario», en *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 891, 2014.

Trabajo recibido el 1 de febrero de 2018

Aceptado por el Consejo de Redacción el 16 de febrero de 2018

LABURPENA: Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga Estatuaren titulartasuneko da; hala ere, foru-lurraldeetan, araudi autonomoko zerga itundu gisa eratu da, araubide erkidea duten gainerako autonomia-erkidegoei laga zaien bezala. Ondorioz, autonomia-erkidegoek eta foru-lurraldeek, zergaren etekinean parte hartzeaz gain, hainbat eskumen dauzkate aitortuta; hala nola, araudiaren ingurukoak eta ezarpenaren eta berrikuspenaren ingurukoak. Hala, askotariko ahal autonomikoen azterketa egitea da lan honen xede nagusia. Bestalde, agerian jarri nahi dira arazoak, eta hobetzeko proposamenak eman, etorkizuneko eta beharrezko birkonfigurazioari begira.

GAKO HITZAK: Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga. Araubide erkidea duten autonomia-erkidegoak. Euskal Autonomia Erkidegoko foru-lurralde historikoak. Nafarroako Foru Komunitatea.

RESUMEN: A pesar de que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sea un tributo de titularidad del Estado, se encuentra configurado como tributo concertado de normativa autónoma en los territorios forales, del mismo modo que se encuentra cedido al resto de Comunidades Autónomas de régimen común. Por consiguiente, las diferentes autonomías y territorios forales no sólo pueden participar de su rendimiento, sino que también tienen reconocidas competencias tanto respecto a su normativa como a su aplicación y revisión. Así, el análisis de estas diversas capacidades autonómicas es el objeto principal del presente trabajo, procurando poner de manifiesto las diferentes problemáticas que se plantean y aportando diferentes propuestas de mejora de cara a una futura y necesaria reconfiguración.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comunidades Autónomas de régimen común. Territorios históricos forales del País Vasco. Comunidad foral de Navarra.

ABSTRACT: In spite of the fact that the Spanish Inheritance and Gift Tax is a State tax, it is configured as a concerted tribute of autonomous regulation in the Historical Territories of Basque Country and in the Foral Community of Navarra, while is set as a ceded tax in the rest of Spanish Autonomous Communities under the common system. Therefore, regional territories can participate in the tax collection, but they also have recognized normative powers and competences related to its application and review. Thus, the analysis of these regional capacities is the main objective of this work, trying to highlight the different problems encountered and suggesting their improvement.

KEYWORDS: Inheritance and Gift Tax. Spanish Autonomous Communities under the common system. Historical Territories of Basque Country. The Foral Community of Navarra.