

SUMARIO

CAPÍTULO I. NORMATIVA APLICABLE, FUNDAMENTO Y OBJETO DEL IMPUESTO, HACIENDA COMPETENTE, INTEGRACIÓN EN EL SISTEMA IMPOSITIVO. REGLAS GENERALES

1. EL ISD COMO TRIBUTO CEDIDO	37
2. FUENTES NORMATIVAS.....	38
2.1. Incidencia de normativa estatal y autonómica	38
2.2. Normativa estatal: la Ley y el Reglamento del impuesto.....	38
2.2.1. La Ley 29/1987	38
2.2.1.1. Ámbito temporal	38
2.2.1.2. Ámbito espacial	39
2.2.2. El Reglamento	39
2.3. Normativa autonómica	40
2.4. Normativa estatal de coordinación	45
3. NATURALEZA, FUNDAMENTO Y OBJETO.....	46
3.1. Caracteres.....	46
3.2. Fundamento.....	46
3.3. Objeto: incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.....	47
3.3.1. Incremento patrimonial	47
3.3.2. Título lucrativo	48
3.3.3. Obtenidos por personas físicas.....	49
4. INTEGRACIÓN DEL IMPUESTO EN EL SISTEMA IMPOSITIVO	51
4.1. El ISD y el IRPF.....	51
4.1.1. Reglas de coordinación	51
4.1.2. Incidencia del ISD en el IRPF.....	52
4.1.2.1. Con relación a las alteraciones patrimoniales	52
4.1.2.2. Con relación a los rendimientos de capital	53
4.1.2.3. Con relación a la deducción de vivienda habitual	53
4.2. Incidencia del ISD en el Impuesto de Patrimonio	54
4.2.1. En las adquisiciones <i>inter vivos</i>	54
4.2.2. En las adquisiciones <i>mortis causa</i>	54
4.3. Relación del ISD con el ITP y AJD.....	55
4.3.1. ISD y modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas	55
4.3.2. ISD y modalidad de Operaciones Societarias.....	56
4.3.3. ISD y modalidad de Actos Jurídicos Documentados: compatibilidad con la cuota fija e incompatibilidad con la cuota gradual.....	56
4.4. Relación del ISD con el IVA	57

5. DETERMINACIÓN DE LA HACIENDA COMPETENTE: ÁMBITO DE APLICACIÓN TERRITORIAL INTERNACIONAL E INTERNO	57
5.1. Ámbito de aplicación internacional del impuesto: sujeción por obligación personal y por obligación real	57
5.1.1. Aspectos generales	57
5.1.2. Sujeción por obligación personal	58
5.1.2.1. Concepto de residencia habitual en España	58
5.1.2.2. Representantes y funcionarios españoles en el extranjero y funcionarios y diplomáticos extranjeros destinados en España	59
5.1.2.3. Características de la tributación por obligación personal	59
5.1.3. Sujeción por obligación real	60
5.1.3.1. Tributación por los bienes y derechos situados en España.....	60
5.1.3.2. Régimen de la tributación por obligación real	61
5.1.3.3. Hacienda y Oficina liquidadora competente.....	63
5.1.3.4. Designación de representante	64
5.2. Ámbito de aplicación interna del impuesto: determinación de la Comunidad Autónoma competente en los supuestos ordinarios de Comunidades acogidas a la Ley 22/2009.....	65
5.2.1. Puntos de conexión que establece la Ley 22/2009	65
5.2.1.1. Criterios generales de delimitación	65
5.2.1.2. El concepto de residencia habitual a efectos de los puntos de conexión y cláusulas de salvaguardia	68
5.2.1.3. Reglas especiales de delimitación	69
5.2.2. Colisión de los puntos de conexión de la Ley 22/2009 con los criterios de atribución de competencia de la Oficina Liquidadora en el Reglamento del Impuesto.....	70
5.2.3. Determinación de la Oficina Liquidadora correspondiente en la Hacienda competente	71
5.3. Regímenes especiales del País Vasco y Navarra	72
5.3.1. País Vasco.....	72
5.3.2. Navarra	73
6. REGLAS GENERALES: PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN, CONCURRENCIA DE CONDICIONES Y AFECCIÓN DE BIENES	73
6.1. El principio de calificación	73
6.2. Concurrencia de condiciones	75
6.2.1. Las condiciones en la legislación civil.....	75
6.2.2. Efectos de las condiciones y el término en el Impuesto.....	76
6.2.3. Condiciones más habituales.....	77
6.3. Afección de los bienes.....	77
6.3.1. Garantía para el pago del tributo.....	77
6.3.2. Delimitación de la responsabilidad del tercer adquirente.....	78
6.3.3. Constancia registral de la afección	78
6.3.4. Afecciones especiales.....	78

CAPÍTULO II. HECHO IMPONIBLE

1. EL HECHO IMPONIBLE.....	83
1.1. Concepto.....	83

1.2. Supuestos de no sujeción	84
1.3. Las sucesiones <i>mortis causa</i>	89
1.4. Las donaciones.....	95
1.5. Los seguros de vida	104
1.6. Las presunciones de hechos imponibles	112
2. EL SUJETO PASIVO. LOS RESPONSABLES.....	114
CAPÍTULO III. BASE IMPONIBLE	
1. BASE IMPONIBLE EN ADQUISICIONES <i>MORTIS CAUSA</i>	123
1.1. Reglas generales de determinación de la base imponible	123
1.1.1. Determinación de la base imponible: masa hereditaria neta global y porción individual neta de cada sujeto pasivo.....	123
1.1.2. Principios que rigen la determinación de la base imponible: carácter individual, determinación en régimen de estimación directa, cuantificación de la capacidad económica real e irrelevancia de la partición .	125
1.2. La determinación de la masa hereditaria gravable, el ajuar familiar y operaciones de incorporación de bienes y derechos: presunciones de adición y acumulación de cantidades por seguros	126
1.2.1. Determinación de la masa hereditaria gravable.....	126
1.2.1.1. Inventario de la masa hereditaria gravable	126
1.2.1.2. Incidencia del régimen económico matrimonial del causante. Especial referencia a la sociedad de gananciales y regímenes de comunidad análogos de Derecho Foral y al régimen de participación	127
1.2.1.3. Valoración de la «masa hereditaria gravable»	131
1.2.2. El ajuar familiar	135
1.2.2.1. Normativa aplicable.....	135
1.2.2.2. Bienes y derechos incluidos en el ajuar doméstico	136
1.2.2.3. Régimen general: valoración mediante presunción	136
1.2.2.4. Régimen especial de determinación del ajuar familiar en estimación directa	138
1.2.2.5. Individualización del ajuar doméstico entre los sucesores	139
1.2.3. Operaciones de incorporación de bienes y derechos: presunciones de adición	140
1.2.3.1. Fundamento y configuración técnica. Reglas de coordinación con el ITP y AJD	140
1.2.3.2. Adición de bienes pertenecientes al causante en el año anterior al fallecimiento: presupuestos, pruebas en contrario, reglas de individualización.....	141
1.2.3.3. Adición de bienes derivada de adquisiciones onerosas en usufructo por el causante: presupuestos, pruebas en contrario y reglas de individualización.....	143
1.2.3.4. Adición de bienes derivada de transmisiones onerosas del causante de la nuda propiedad, reservándose el usufructo vitalicio: presupuestos, pruebas en contrario y reglas de individualización	145

1.2.3.5. Adición derivada del endoso de valores o efectos: presupuestos, pruebas en contrario y reglas de individualización.....	147
1.2.3.6. Procedimiento para la aplicación de las presunciones de adición.....	148
1.2.3.7. Otras presunciones de aplicación para la determinación de la base imponible	148
1.3. Pasivo deducible: cargas, deudas y gastos deducibles.....	149
1.3.1. Cargas deducibles	149
1.3.1.1. Concepto	149
1.3.1.2. Reglas de aplicación e individualización de las cargas deducibles	150
1.3.2. Deudas deducibles.....	150
1.3.2.1. Concepto de deudas deducibles. Requisitos para su deducción. Especial referencia a las deudas fiscales del causante	150
1.3.2.2. Incidencia de la sociedad de gananciales o análogos regímenes de comunidad de Derecho foral	152
1.3.2.3. Reglas de individualización de las deudas deducibles	153
1.3.2.4. Procedimiento para la deducción de deudas del causante puestas de manifiesto con posterioridad al ingreso del Impuesto.....	153
1.3.3. Gastos deducibles	154
1.3.3.1. Carácter tasado. Reglas de individualización	154
1.3.3.2. Gastos litigiosos de la testamentaría o el ab intestato.....	154
1.3.3.3. Gastos de última enfermedad.....	155
1.3.3.4. Gastos de entierro y funeral	155
1.4. Determinación de la participación individual de cada sujeto pasivo	156
1.4.1. La participación individual de cada sujeto pasivo como su base imponible.....	156
1.4.2. Reglas de individualización.....	157
2. BASE IMPONIBLE EN ADQUISICIONES <i>INTER VIVOS</i>	158
2.1. Reglas generales de determinación. Especial referencia a la donación de bienes gananciales	158
2.2. Deudas deducibles. Incidencia en la base imponible de las donaciones onerosas y remuneratorias	160
2.2.1. Deudas deducibles: deudas con garantía real sobre los bienes donados asumidas o satisfechas por el adquirente.....	160
2.2.2. Incidencia en la base imponible de las donaciones onerosas y remuneratorias	163
3. BASE IMPONIBLE EN MATERIA DE SEGUROS	164
3.1. Delimitación de los seguros que tributan como transmisión <i>mortis causa</i> y de los seguros que tributan como transmisión <i>inter vivos</i>	164
3.2. Reglas generales de liquidación de los seguros que tributan como transmisión <i>mortis causa</i>	166
3.2.1. Reglas generales.....	166
3.2.2. Reglas especiales.....	166
3.2.2.1. Seguros contratados con cargo a la sociedad de gananciales..	166
3.2.2.2. Seguros cuya cobertura consista en renta o prestación periódica.....	167
3.3. Reglas de liquidación de los seguros que tributan como transmisión <i>inter vivos</i>	168

4. ACUMULACIÓN DE DONACIONES ENTRE SÍ Y CON LA SUCESIÓN <i>MORTIS CAUSA DEL DONANTE</i>	168
4.1. Fundamento y normativa aplicable.....	168
4.2. Acumulación de donaciones entre sí.....	169
4.3. Acumulación de donaciones con sucesión <i>mortis causa</i>	170
4.4. Supuestos especiales: bienes gananciales y conflicto de haciendas competentes	171
4.4.1. Acumulación de donación de bienes gananciales.....	171
4.4.2. Conflicto de Haciendas competentes como consecuencia de la acumulación.....	171
5. LA PARTICIÓN DE LA HERENCIA	171
5.1. La partición de la herencia: aspectos civiles.....	171
5.1.1. La partición de la herencia como cese de la comunidad hereditaria y determinación de la adquisición que corresponde a cada sucesor universal.....	171
5.1.2. Clases de partición.....	172
5.1.3. La partición y la liquidación de la sociedad conyugal.....	172
5.2. La partición de la herencia en el Impuesto de Sucesiones.....	174
5.2.1. Irrelevancia de la partición a efectos de determinar la base imponible de cada sujeto pasivo sucesor universal.....	174
5.2.2. Discordancias entre el título sucesorio y la partición: los excesos de adjudicación.....	175
5.2.3. Los excesos de adjudicación declarados.....	175
5.2.3.1. Excesos declarados onerosos y gratuitos.....	175
5.2.3.2. Reglas de liquidación en Transmisiones Patrimoniales Onerosas de los excesos declarados onerosos.....	176
5.2.3.3. Los excesos de adjudicación declarados onerosos no sujetos a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.....	178
5.2.3.4. Los excesos de adjudicación declarados gratuitos.....	180
5.2.4. Los excesos de adjudicación resultantes de la comprobación de valores	181
5.2.4.1. Fundamento y configuración técnica.....	181
5.2.4.2. Presupuestos.....	181
5.2.4.3. Reglas de determinación.....	182
5.2.5. Conmutación del usufructo viudal y excesos de adjudicación.....	182
5.2.5.1. La conmutación del usufructo viudal y los excesos de adjudicación declarados.....	182
5.2.5.2. El artículo 57 del RISD.....	183

CAPÍTULO IV. BASE LIQUIDABLE

1. ASPECTOS GENERALES	187
1.1. Aproximación al concepto de base liquidable en el Impuesto.....	187
1.2. Normativa aplicable a la base liquidable: criterios de coordinación entre la normativa estatal y la autonómica.....	188
1.3. Clasificación técnica de las reducciones y esquemas de aplicación.....	189
2. REDUCCIONES REGULADAS EN LA NORMATIVA ESTATAL PARA TRANSMISIONES <i>MORTIS CAUSA</i>	190
2.1. Reglas generales de aplicación de las reducciones.....	190

2.1.1. Reducciones subjetivas.....	190
2.1.2. Reglas de aplicación de las reducciones objetivas.....	191
2.1.2.1. Ámbito de aplicación subjetiva de las mismas e irrelevancia de la partición.....	191
2.1.2.2. Bienes gananciales.....	193
2.1.2.3. Aplicación de las reducciones en los supuestos de desmembración de dominio en usufructo y nuda propiedad.....	195
2.1.2.4. Reglas de compatibilidad e incompatibilidad.....	196
2.1.2.5. Magnitud sobre la que se aplica la reducción.....	197
2.2. Reducción de parentesco.....	198
2.2.1. Reducción aplicable.....	198
2.2.2. La determinación del parentesco a efectos del Impuesto.....	200
2.2.3. Supuestos especiales de parentesco con relevancia tributaria	200
2.3. Reducción por minusvalía	201
2.4. Reducción por cantidades percibidas por seguros de vida para el caso de fallecimiento.....	202
2.4.1. Régimen general.....	202
2.4.2. Régimen especial de los seguros contratados antes del 19 de enero de 1987.....	203
2.5. Reducción por anteriores transmisiones <i>mortis causa</i>	204
2.6. Reducción por adquisición de vivienda habitual del causante.....	207
2.6.1. Concepto de vivienda habitual del causante	207
2.6.2. Requisitos para la aplicación de la reducción	208
2.6.2.1. Parentesco del sucesor con el causante.....	208
2.6.2.2. Permanencia en el patrimonio del adquirente.....	209
2.6.3. Importe de la reducción y reglas de aplicación en supuestos especiales	210
2.6.3.1. Importe de la reducción.....	210
2.6.3.2. Reglas de aplicación de la reducción en el caso de pluralidad de sujetos pasivos	210
2.6.3.3. Reglas de aplicación en el caso de cargas y gravámenes directamente constituidas sobre la vivienda habitual del causante y minoración del valor con la proporción que le corresponda en las deudas y gastos deducibles.....	211
2.7. Reducciones por empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades	213
2.7.1. Aspectos comunes.....	213
2.7.1.1. Normativa aplicable.....	213
2.7.1.2. La remisión a la exención en el Impuesto de Patrimonio y el fallecimiento del causante como fecha decisiva para determinar la concurrencia de la exención.....	213
2.7.2. La reducción por adquisición de empresa individual o negocio profesional	214
2.7.2.1. Cuadro resumen de la reducción	214
2.7.2.2. Concepto de empresa individual y negocio profesional a efectos de la reducción. Inclusión de las comunidades de bienes y entidades sin personalidad. Carácter ganancial de la empresa o negocio. Especial referencia a las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles. Supuestos de causante titular de dos o más empresas o negocios profesionales.....	214

2.7.2.3. Requisitos en el causante: ejercicio de la actividad y principal fuente de renta	216
2.7.2.4. Parentesco con el causante: sucesores que pueden disfrutar de la reducción.....	218
2.7.2.5. Mantenimiento de la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante. Consecuencias de su incumplimiento.....	218
2.7.2.6. Importe de la reducción y reglas de aplicación de la misma...	220
2.7.3. Reducción por participaciones en entidades	223
2.7.3.1. Cuadro resumen de la reducción	223
2.7.3.2. Concepto de participación en entidad a efectos de la reducción: sujeto pasivo del IS y que realice una actividad económica. Inclusión de las sociedades <i>holdings</i>	224
2.7.3.3. Participación en la entidad. Cómputo individual o conjunto. Concepto de «grupo familiar»	226
2.7.3.4. Ejercicio de funciones de dirección. Concepto. Su aplicación de forma individual o referida al «grupo familiar»	228
2.7.3.5. Que la retribución que se perciba como consecuencia del ejercicio de funciones de dirección represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas.....	230
2.7.3.6. Parentesco con el causante: sucesores que pueden disfrutar de la reducción.....	233
2.7.3.7. Mantenimiento de la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante. Consecuencias de su incumplimiento.....	234
2.7.3.8. Importe de la reducción y reglas de aplicación de la misma .	235
2.8. Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico español o patrimonio histórico o cultural de las comunidades autónomas	237
2.8.1. Bienes objeto de la reducción	237
2.8.2. Requisitos adicionales	238
2.8.2.1. Parentesco con el causante	238
2.8.2.2. Mantenimiento de la adquisición.....	238
2.8.3. Importe de la reducción	238
2.9. Reducciones por adquisición de explotaciones agrarias prioritarias de la Ley 19/1995	239
3. REDUCCIONES REGULADAS EN LA NORMATIVA ESTATAL PARA TRANSMISIONES <i>INTER VIVOS</i>	240
3.1. Reglas generales de aplicación en las reducciones por empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades y patrimonio histórico	240
3.1.1. Reglas de aplicación subjetiva.....	240
3.1.2. Incidencia del régimen económico matrimonial del donante o donantes .	240
3.1.3. Parentesco con el donante del donatario: limitación a cónyuge, descendiente o adoptado	241
3.1.4. Aplicación de las reducciones en los supuestos de desmembración del dominio entre usufructo y nuda propiedad.....	241
3.1.5. Magnitud sobre la que se aplica la reducción	242
3.1.6. Momento en que ha de cumplirse el requisito de exención en el Impuesto de Patrimonio por el donante del bien objeto de reducción.	

Devengo de la transmisión <i>inter vivos</i>	243
3.1.7. Compatibilidad e incompatibilidad con otras reducciones	244
3.1.8. Inaplicación a los sujetos pasivos por obligación real. Excepciones en participaciones en entidades y patrimonio histórico	244
3.1.9. Régimen especial en el IRPF de las alteraciones patrimoniales del donante como consecuencia de la transmisión <i>inter vivos</i> de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades	245
3.2. Reducción por empresa individual o negocio profesional	246
3.2.1. Cuadro resumen de la reducción	246
3.2.2. Especialidades en cuanto a la empresa y donante respecto de la reducción <i>mortis causa</i>	246
3.2.3. Requisitos en el adquirente-donatario: parentesco, mantenimiento de la adquisición y exención en el Impuesto de Patrimonio durante el período de permanencia	248
3.2.3.1. Parentesco con el donante	248
3.2.3.2. Permanencia de la adquisición durante los diez años siguientes.	248
3.2.3.3. Exención en el Impuesto de Patrimonio durante el período de permanencia	249
3.2.4. Importe de la reducción y magnitud sobre la que se aplica	250
3.3. Reducción por participaciones en entidades	250
3.3.1. Cuadro resumen de la reducción	250
3.3.2. Especialidades en entidad y donante respecto de la reducción <i>mortis causa</i>	251
3.3.3. Requisitos en el adquirente-donatario: parentesco, mantenimiento de la adquisición y exención en el Impuesto de Patrimonio durante el período de permanencia	252
3.3.3.1. Parentesco con el donante	252
3.3.3.2. Permanencia de la adquisición durante los diez años siguientes.	252
3.3.3.3. Exención en el Impuesto de Patrimonio durante el período de permanencia	253
3.3.4. Importe de la reducción y magnitud sobre la que se aplica	254
3.4. Reducción por bienes integrantes del patrimonio histórico español o bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de las Comunidades Autónomas	254
3.4.1. Bienes objeto de la reducción	254
3.4.2. Requisitos adicionales	255
3.4.2.1. Parentesco con el donante	255
3.4.2.2. Mantenimiento de la adquisición	255
3.4.2.3. Exención en el Impuesto de Patrimonio durante el período de permanencia	256
3.4.3. Importe de la reducción	256
3.5. Reducciones por adquisición de explotaciones agrarias prioritarias de la Ley 19/1995	256

CAPÍTULO V. REDUCCIONES EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

1. CUESTIONES GENERALES	261
2. ANDALUCÍA	262
2.1. Equiparación de las uniones de hecho con cónyuge y de acogimiento familiar con adopción a los efectos de la aplicación de todas las reducciones	262

2.2. Mejora de la reducción por minusvalía en adquisiciones <i>mortis causa</i> (vigencia desde 1-1-2005).....	262
2.3. Ampliación de la reducción de adquisición de vivienda habitual al 99,99% de su valor en las adquisiciones <i>mortis causa</i>	262
2.4. Reducción específica o propia de parentesco adicional y compatible con la reducción de parentesco de la normativa estatal en las adquisiciones <i>mortis causa</i> (con efectos desde el 1-1-2004, modificada con efectos de 1-1-2009) .	262
2.5. Mejora de las reducciones en las adquisiciones <i>mortis causa</i> de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades	263
2.6. Reducción propia por adquisiciones <i>mortis causa</i> de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades con domicilio fiscal o en su caso social en Andalucía.....	264
2.7. Reducción propia por la donación de dinero a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual por menores de 35 años o minusválidos..	265
2.8. Mejora de la reducción estatal en adquisiciones <i>inter vivos</i> de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades, con efectos desde el 19-3-2010.....	266
2.9. Reducción autonómica o propia por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional, con efectos desde el 19-3-2010.....	266
3. ARAGÓN	267
3.1. Reducción propia aplicable a adquisiciones <i>mortis causa</i> por hijos del causante menores de edad	267
3.2. Reducción propia aplicable a adquisiciones <i>mortis causa</i> por cónyuge, ascendientes o descendientes	267
3.3. Reducción análoga de empresa individual y negocio profesional en adquisiciones <i>mortis causa</i>	268
3.4. Reducción análoga de participaciones en entidades en adquisiciones <i>mortis causa</i>	269
3.5. Reducción propia por adquisición <i>mortis causa</i> de vivienda habitual	269
3.6. Reducción propia aplicable a minusválidos en adquisiciones <i>mortis causa</i>	270
3.7. Reducción con el carácter de mejora de la transmisión <i>inter vivos</i> de empresa individual o negocio profesional	270
3.8. Reducción específica o propia por las donaciones a favor del cónyuge y de los hijos del donante	270
3.9. Reducción con el carácter de mejora de la transmisión <i>inter vivos</i> de participaciones en entidades	271
3.10. Aspectos regulados en materia de gestión para la aplicación de las reducciones.....	272
4. ASTURIAS	272
4.1. Equiparación de las uniones de hecho con cónyuge y de acogimiento familiar con adopción a los efectos de la aplicación de todas las reducciones.....	272
4.2. Reducción propia o específica aplicable a empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, situados en el Principado de Asturias..	273
4.3. Mejora de la reducción estatal de adquisición <i>mortis causa</i> de la vivienda habitual del causante, con efectos de 1-1-2004, actualizada con efectos de 1-1-2009	274

4.4. Reducción propia por la adquisición <i>inter vivos</i> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades	274
4.5. Reducción propia en las donaciones dinerarias de ascendientes a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual que tenga la consideración de protegida.....	275
5. BALEARES	276
5.1. Equiparación de las parejas estables a cónyuges	276
5.2. Mejora de la reducción por parentesco en adquisiciones <i>mortis causa</i>	276
5.3. Mejora de la reducción por adquisición <i>mortis causa</i> por minusvalía	277
5.4. Mejora de la reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de vivienda habitual del causante	277
5.5. Mejora de la reducción estatal en adquisiciones <i>mortis causa</i> por seguros de vida	278
5.6. Mejora de la reducción estatal en adquisiciones <i>mortis causa</i> de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades	278
5.7. Mejora de la reducción estatal en adquisiciones <i>mortis causa</i> de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural.....	279
5.8. Mejora de la reducción estatal en adquisiciones <i>mortis causa</i> por transmisión consecutiva de bienes.....	279
5.9. Reducción específica o propia por adquisición <i>mortis causa</i> de adquisiciones de suelo rústico protegido, de interés agrario o espacio de relevancia ambiental y participaciones en entidades entre cuyos activos figuren dichos bienes..	279
5.9.1. Reducción específica o propia por adquisición <i>mortis causa</i> de adquisiciones de suelo rústico protegido, de interés agrario o espacio de relevancia ambiental	279
5.9.2. Reducción específica o propia por adquisición <i>mortis causa</i> de participaciones en entidades cuyo activo esté constituido por terrenos donde como mínimo un 33% de la extensión esté situado en suelo rústico protegido, de interés agrario o espacio de relevancia ambiental	280
5.10. Mejora de la reducción estatal en adquisiciones <i>inter vivos</i> de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades	280
5.11. Mejora de la reducción estatal en adquisiciones <i>inter vivos</i> de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural.....	281
5.12. Reducción propia en adquisiciones <i>inter vivos</i> por vivienda habitual por parte de hijos o descendientes menores de 36 años o con minusvalía	281
5.13. Reducción en las donaciones a patrimonios protegidos titularidad de personas con discapacidad	282
5.14. Reducción propia en las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual.....	282
5.15. Reducción propia en las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la constitución o adquisición de una empresa individual o negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades..	282
5.16. Reducciones por la adquisición lucrativa <i>inter vivos</i> de bienes y derechos afectos a actividades económicas o por la adquisición de participaciones sociales en entidades, cuando se mantengan los puestos de trabajo, con efectos desde 12-10-2008. Modificada por la Ley 1/2009, con efectos desde 4-3-2009.....	283

5.17. Reducción en las donaciones dinerarias de padres a hijos o a otros descendientes para constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, cuando se creen nuevos puestos de trabajo, con efectos desde 12-10-2008. Modificada por la Ley 1/2009, con efectos desde 4-3-2009	284
5.18. Reconocimiento de la donación universal, la definición y de otros pactos sucesorios regulados en la Compilación de Derecho Civil Balear como título sucesorio a efectos de su tributación en el Impuesto de las adquisiciones derivadas de los mismos como adquisición <i>mortis causa</i>	285
6. CANARIAS	285
6.1. Mejora de la reducción por parentesco en adquisiciones <i>mortis causa</i>	285
6.2. Mejora de la reducción <i>mortis causa</i> por minusvalía o discapacidad	286
6.3. Mejora de la reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de vivienda habitual....	286
6.4. Mejora de la reducción de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades en adquisiciones <i>mortis causa</i>	286
6.5. Reducción propia por donaciones (transmisiones <i>inter vivos</i>) de metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual por ascendientes y adoptantes a descendientes o adoptados	287
6.6. Equiparación de las parejas de hecho a los cónyuges.....	288
7. CANTABRIA	288
7.1. Equiparación a cónyuges de las parejas de hecho inscritas conforme a la Ley 1/2005 de Cantabria	288
7.2. Reducción de parentesco en adquisiciones <i>mortis causa</i>	288
7.3. Reducción por minusvalía en adquisiciones <i>mortis causa</i>	288
7.4. Reducción por seguros sujetos por el concepto de transmisión <i>mortis causa</i> ..	288
7.5. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.....	289
7.6. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de vivienda habitual.....	289
7.7. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de Patrimonio Histórico	289
7.8. Reducción por anteriores transmisiones <i>mortis causa</i>	290
7.9. Reducción por transmisión <i>inter vivos</i> de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades	290
7.10. Reducción por transmisión <i>inter vivos</i> de bienes del Patrimonio Histórico ...	290
8. CASTILLA-LA MANCHA	290
9. CASTILLA Y LEÓN	290
9.1. Equiparación de los miembros de las uniones de hecho con cónyuges en las adquisiciones <i>mortis causa</i> e <i>inter vivos</i>	290
9.2. Mejora de la reducción por parentesco en las adquisiciones <i>mortis causa</i>	291
9.3. Mejora de la reducción por minusvalía en las adquisiciones <i>mortis causa</i>	291
9.4. Reducción específica o propia de adquisición <i>mortis causa</i> de empresa individual o negocio profesional situado en Castilla y León	291
9.5. Reducción específica o propia de adquisición <i>mortis causa</i> de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en Castilla y León...	292
9.6. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de explotaciones agrarias.....	293

9.7. Reducciones por indemnizaciones satisfechas por el síndrome tóxico y terrorismo en adquisiciones <i>mortis causa</i>	294
9.8. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Artístico.....	294
9.9. Reducción por donaciones realizadas al patrimonio especialmente protegido de contribuyentes con discapacidad.....	295
10. CATALUÑA	295
10.1. Equiparación de las uniones estables de pareja a los cónyuges y de las situaciones de convivencia de ayuda mutua con los parientes del grupo II en determinadas reducciones.....	295
10.2. Reducción de parentesco en adquisiciones <i>mortis causa</i> y adicional.....	296
10.2.1. Cuantías generales.....	296
10.2.2. Minoración de la reducción en el caso de opción por aplicación de otras reducciones o exenciones.....	296
10.2.3. Reducción adicional.....	297
10.2.4. Aplicación transitoria de la reducción de parentesco y adicional.....	298
10.3. Reducción por minusvalía en adquisiciones <i>mortis causa</i>	298
10.4. Reducción para personas de la tercera edad en adquisiciones <i>mortis causa</i>	298
10.5. Reducción por seguros sujetos por el concepto de transmisión <i>mortis causa</i>	298
10.6. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de empresa individual y negocio profesional.....	298
10.7. Reducción específica o propia de adquisición <i>mortis causa</i> de participaciones en entidades.....	299
10.8. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de vivienda habitual.....	300
10.9. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de Patrimonio Histórico.....	301
10.10. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de fincas rústicas de dedicación forestal.....	302
10.11. Reducción por anteriores transmisiones <i>mortis causa</i>	302
10.12. Reducción por la adquisición <i>mortis causa</i> de bienes del causante utilizados en la explotación agraria del causahabiente.....	303
10.13. Reducción aplicable a las adquisiciones <i>mortis causa</i> de bienes del patrimonio natural por cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado.....	304
10.14. Reducción aplicable a transmisiones lucrativas <i>inter vivos</i> o <i>mortis causa</i> de importes de referencia y derechos provisionales.....	305
10.15. Reducción por adquisiciones <i>inter vivos</i> (donaciones) a hijos y descendientes de vivienda que constituya la vivienda habitual o cantidades destinadas a su adquisición.....	305
11. EXTREMADURA	306
11.1. Equiparación de las miembros de parejas de hecho a cónyuges.....	306
11.2. Reducción propia por adquisición <i>mortis causa</i> de vivienda habitual del causante situada en Extremadura, acogida a modalidades de Protección Pública..	306
11.3. Mejora de las reducciones por minusvalía y parentesco en adquisiciones <i>mortis causa</i>	307
11.4. Mejora de la reducción de la base imponible en la adquisición <i>mortis causa</i> de vivienda habitual.....	308

11.5. Mejora de la reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de explotaciones agrarias.....	308
11.6. Reducción propia por adquisición <i>mortis causa</i> de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades	308
11.7. Reducción propia por donaciones a los hijos y descendientes de cantidades de dinero destinadas a la adquisición de su primera vivienda habitual, del 99% del importe de las donaciones, con el límite de 122.000 euros	309
11.8. Reducción propia por donación a los hijos y descendientes de una vivienda que vaya a constituir su residencia habitual se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99% sobre el valor neto de la adquisición, con el límite de 122.000 euros.....	310
11.9. Mejora en las donaciones a los descendientes y cónyuge de una explotación agraria situada en el territorio de Extremadura o de derechos de usufructo sobre la misma, que se elevan al 99% las reducciones de la base imponible del ISD reguladas en los arts. 9, 10, 11 y 20.2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias siempre que se cumplan los requisitos exigidos en la mencionada Ley	310
11.10. Reducción propia del 99% en las donaciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades societarias que no coticen en mercados organizados, que radiquen en Extremadura.....	310
11.11. Regla para la aplicación de las reducciones	311
12. GALICIA	312
12.1. Equiparación de las uniones de hecho a cónyuges.....	312
12.2. Adquisiciones <i>mortis causa</i>	312
12.2.1. Mejora de la reducción subjetiva por parentesco.....	312
12.2.2. Mejora de la reducción subjetiva por minusvalía o discapacidad ...	312
12.2.3. Reducción propia subjetiva por la adquisición <i>mortis causa</i> de las indemnizaciones del síndrome tóxico y por actos de terrorismo.....	313
12.2.4. Reducción propia objetiva por la adquisición <i>mortis causa</i> de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades	313
12.2.5. Reducción propia objetiva por la adquisición <i>mortis causa</i> de explotaciones agrarias y de elementos afectos	314
12.2.6. Mejora de la reducción objetiva por adquisición <i>mortis causa</i> de vivienda habitual del causante.....	315
12.2.7. Reducción propia objetiva por la adquisición <i>mortis causa</i> de fincas rústicas incluidas en la Red gallega de espacios protegidos	316
12.2.8. Reglas de aplicación de las reducciones en las adquisiciones <i>mortis causa</i>	316
12.3. Transmisiones lucrativas <i>inter vivos</i>	317
12.3.1. Reducción objetiva propia por la adquisición <i>inter vivos</i> de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades	317
12.3.2. Reducción propia objetiva por la adquisición <i>inter vivos</i> de explotaciones agrarias	318
12.3.3. Reglas especiales aplicables a la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias en los pactos sucesorios	319

12.3.4. Reducción propia por la adquisición <i>inter vivos</i> de dinero destinado a la adquisición de una vivienda habitual en Galicia	319
12.3.5. Reglas de aplicación de las reducciones en las adquisiciones <i>inter vivos</i>	320
13. MADRID	320
13.1. Equiparación a cónyuges de uniones de hecho	320
13.2. Reducción de parentesco en adquisiciones <i>mortis causa</i>	321
13.3. Reducción por minusvalía en adquisiciones <i>mortis causa</i>	321
13.4. Reducción por seguros sujetos por el concepto de transmisión <i>mortis causa</i>	321
13.5. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades	321
13.6. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de vivienda habitual	322
13.7. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de Patrimonio Histórico	322
13.8. Reducción por cantidades percibidas por indemnizaciones por las Administraciones Públicas a los afectados del síndrome tóxico o por las prestaciones públicas extraordinarias en transmisiones <i>mortis causa</i>	323
14. MURCIA	323
14.1. Reducción específica o propia de transmisión <i>mortis causa</i> de empresa individual o negocio profesional	323
14.2. Reducción específica o propia por adquisición <i>mortis causa</i> de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en Murcia	324
14.3. Reducción específica o propia de transmisión <i>inter vivos</i> de empresa individual o negocio profesional	325
14.4. Reducción específica o propia por adquisición <i>inter vivos</i> de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en Murcia	326
14.5. Reducción propia por adquisición <i>inter vivos</i> de inmueble en Murcia, destinado a vivienda habitual o de donaciones de dinero para su adquisición por el donatario	326
14.6. Reducción propia en las donaciones dinerarias para la constitución o adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades, en ambos casos con domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia	327
14.7. Reducción propia del 99% en las donaciones de solares en Murcia a favor de parientes de los grupos I y II en el que los adquirentes vayan a construir su vivienda habitual	329
14.8. Reducción propia del 99% para las donaciones de explotaciones agrarias en Murcia a favor de cónyuge, descendientes y adoptados	329
15. LA RIOJA	330
15.1. Reducción propia por adquisición <i>mortis causa</i> de empresa individual o negocio profesional situados en La Rioja	330
15.1.1. Régimen general	330
15.1.2. Régimen especial aplicable a explotaciones agrarias	330
15.2. Reducción propia por adquisición <i>mortis causa</i> de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en La Rioja y que no coticen en mercados organizados	331

15.3. Reducción propia por adquisición <i>inter vivos</i> de empresa individual o negocio profesional situados en La Rioja o participaciones en entidades se encuentren en La Rioja y que no coticen en mercados organizados.....	332
15.3.1. Régimen general	332
15.3.2. Régimen especial aplicable a explotaciones agrarias	332
15.4. Mejora de la reducción de adquisición <i>mortis causa</i> de la vivienda habitual del causante	333
16. VALENCIA	333
16.1. Mejora de las reducciones por minusvalía y parentesco en adquisiciones <i>mortis causa</i>	333
16.2. Reducción propia o específica de empresa individual agrícola.....	334
16.2.1. Reglas generales.....	334
16.2.2. Reglas especiales en el caso de que el causante ya estuviera jubilado de la actividad a su fallecimiento	334
16.3. Reducción propia o específica de empresa individual y negocio profesional en adquisiciones <i>mortis causa</i>	335
16.3.1. Reglas generales.....	335
16.3.2. Reglas especiales en el caso de que el causante ya estuviera jubilado de la actividad a su fallecimiento	336
16.4. Reducción específica o propia de adquisición <i>mortis causa</i> de participaciones en entidades.....	336
16.4.1. Reglas generales.....	336
16.4.2. Reglas especiales en el caso de cómputo individual de la participación y que el causante estuviera jubilado a su fallecimiento.....	337
16.5. Reducción específica o propia de adquisición <i>mortis causa</i> de bienes del patrimonio histórico-artístico	337
16.6. Reducción específica o propia en la transmisión <i>inter vivos</i> de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.....	338
16.6.1. Reglas generales aplicables a la reducción de empresa individual o negocio profesional	338
16.6.2. Reglas especiales en el caso de que el donante esté jubilado de la actividad en el momento de la donación de la empresa o negocio profesional.....	339
16.6.3. Reglas generales aplicables a la reducción de participaciones en entidades	339
16.6.4. Reglas especiales aplicables en el caso de que el donante esté jubilado de la actividad en el momento de la donación de las participaciones en entidades.....	340
16.7. Reducción propia o específica de adquisiciones <i>inter vivos</i> por minusválidos.....	340
16.8. Reducción propia o específica de adquisiciones <i>inter vivos</i> por hijos o adoptados y padres o adoptantes y por abuelos y nietos en caso de premoriencia de padre	341
16.8.1. Contenido: cuantía y reglas generales de aplicación.....	341
16.8.2. Reglas de exclusión total o parcial de la reducción	342
16.9. Reducción específica o propia por transmisión <i>inter vivos</i> de empresa individual agrícola.....	344
16.9.1. Reglas generales.....	344

16.9.2. Reglas especiales en caso de donante jubilado de la actividad en el momento de la donación.....	344
---	-----

CAPÍTULO VI. TARIFA Y CUOTA TRIBUTARIA EN LA NORMATIVA ESTATAL

1. LA TARIFA O ESCALA DE GRAVAMEN.....	349
2. LOS COEFICIENTES MULTIPLICADORES.....	352
3. EL ERROR DE SALTO.....	355
4. LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	356
5. DEDUCCIONES APLICABLES EN LAS CIUDADES AUTÓNOMAS DE CEUTA Y MELILLA.....	357

CAPÍTULO VII. TARIFA Y CUOTA TRIBUTARIA EN LA NORMATIVA AUTONÓMICA

1. PLANTEAMIENTO Y COORDINACIÓN CON LA NORMATIVA ESTATAL.....	361
2. ANDALUCÍA.....	362
3. ASTURIAS.....	362
3.1. Tarifa y cuota.....	362
3.1.1. Situaciones equiparadas a efectos de la aplicación de los coeficientes multiplicadores.....	362
3.1.2. Coeficientes multiplicadores aplicables en las adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes del grupo I.....	362
3.2. Deduciones y bonificaciones en cuota.....	363
3.2.1. Bonificación en cuota en las adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes del grupo II del 100% sujeto a determinados requisitos de base imponible y patrimonio preexistente.....	363
3.2.2. Bonificación en cuota en las adquisiciones <i>mortis causa</i> por discapacitados del 100% sujeto a determinados requisitos de patrimonio preexistente.....	363
4. BALEARES.....	363
4.1. Tarifa y cuota.....	363
4.1.1. Tarifa.....	363
4.1.2. Coeficientes multiplicadores.....	364
4.2. Bonificaciones en cuota.....	364
4.2.1. Bonificación en cuota para adquisiciones <i>mortis causa</i> por sujetos pasivos sujetos por obligación personal del grupo I desde el 1-1-2004.....	364
4.2.2. Dedución en cuota en adquisiciones <i>mortis causa</i> por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II, con efectos desde 1-1-2007.....	365
4.2.3. Dedución en cuota en adquisiciones <i>inter vivos</i> por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II, con efectos desde 1-1-2007.....	365
5. CANARIAS.....	366
5.1. Tarifa y cuota.....	366

5.2. Bonificaciones en cuota.....	366
5.2.1. Bonificación en cuota del 99,90% en las adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes de los grupos I y II	366
5.2.2. Bonificación en cuota del 99,9% en las adquisiciones <i>inter vivos</i> por parientes de los grupos I y II.....	366
5.2.3. Bonificación en cuota del 100% en las adquisiciones lucrativas <i>inter vivos</i> de la vivienda habitual del donante por descendiente o adoptado con un grado de minusvalía igual o superior al 65%	367
5.2.4. Bonificación del 99% de la cuota por seguros de vida acumulables a la transmisión <i>mortis causa</i> a favor de descendientes o adoptados del causante menores de 21 años	367
6. CANTABRIA.....	367
6.1. Tarifa.....	367
6.2. Coeficientes multiplicadores.....	368
6.3. Equiparación a cónyuges de las parejas de hecho inscritas conforme a la Ley 1/2005 de Cantabria.....	368
6.4. Bonificaciones en cuota.....	369
6.4.1. Bonificación del 99% en la cuota tributaria en la donación de la primera vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario, realizada a descendientes y adoptados, hasta los primeros 200.000 euros del valor real de la vivienda donada o hasta los primeros 60.000 euros del valor real en el caso de un terreno para construir una vivienda que vaya a constituir la primera residencia habitual del donatario	369
6.4.2. Bonificación del 99% de la cuota tributaria hasta los primeros 100.000 euros donados, en la donación de metálico realizada a descendientes, adoptados, cónyuges o pareja de hecho inscrita conforme a la Ley 1/2006, de 16 de mayo, de parejas de hecho de la CA (siempre que en estos dos últimos supuestos, la donación se produzca como consecuencia de un proceso de ruptura matrimonial o de la ruptura de la convivencia de hecho), destinada a la adquisición de la primera vivienda del donatario o hasta los primeros 30.000 euros en el caso de que el metálico objeto de donación se destine a la adquisición del terreno para construir una vivienda que vaya a constituir la primera residencia habitual del donatario	370
6.4.3. Bonificación del 99% de la cuota tributaria hasta los primeros 200.000 euros del valor real de la vivienda donada o hasta los primeros 60.000 euros del valor real en el caso de un terreno en la donación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario o de un terreno para construir una vivienda que vaya a constituir la primera residencia habitual, realizada a favor del cónyuge o pareja de hecho inscrita conforme a la Ley 1/2005, de 16 de mayo, de parejas de hecho de la CA, cuando la donación se produzca como consecuencia de un proceso de ruptura matrimonial o de la ruptura de la convivencia de hecho	371
6.4.4. Bonificación del 95% de la cuota tributaria hasta los primeros 60.000 euros donados, en las donaciones de metálico a descendientes y adoptados para la puesta en marcha de una actividad económica o para la adquisición de una ya existente o de participaciones en determinadas entidades.....	372

7. CASTILLA-LA MANCHA	373
7.1. Bonificación en cuota del 95% para las adquisiciones por parientes de los grupos I y II (cónyuge, descendientes y ascendientes).....	373
7.2. Bonificación en cuota del 95% para las adquisiciones por sujetos pasivos con discapacidad con un grado de minusvalía acreditado igual o superior al 65%.....	374
7.3. Requisitos para la aplicación de las bonificaciones -parentesco y minusvalía- en las transmisiones lucrativas <i>inter vivos</i>	374
8. CASTILLA Y LEÓN	375
8.1. Coeficientes multiplicadores	375
8.2. Bonificaciones en cuota.....	375
8.2.1. Bonificación en cuota del 99% para las adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes de los grupos I y II.....	375
8.2.2. Bonificación en cuota del 99% para las adquisiciones lucrativas <i>inter vivos</i> por parientes de los grupos I y II	375
8.2.3. Equiparación a efectos de las deducciones aplicables a las adquisiciones <i>mortis causa</i> e <i>inter vivos</i> de las uniones de hecho al cónyuge.....	375
9. CATALUÑA	376
9.1. Tarifa general	376
9.2. Coeficientes multiplicadores.....	376
9.3. Tarifa especial aplicable a transmisiones lucrativas <i>inter vivos</i> a contribuyentes de los grupos I y II de parentesco y situaciones equiparadas	376
9.4. Situaciones equiparadas	377
10. EXTREMADURA	377
11. GALICIA	377
11.1. Tarifa.....	377
11.1.1. Tarifa especial aplicable a adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes de los grupos I y II.....	377
11.1.2. Tarifa especial aplicable a adquisiciones <i>inter vivos</i> por parientes de los grupos I y II, siempre que la donación se formalice en escritura pública.....	378
11.1.3. Tarifa ordinaria aplicable al resto de adquisiciones <i>mortis causa</i> y adquisiciones <i>inter vivos</i>	378
11.2. Coeficientes multiplicadores.....	379
11.3. Deducciones en cuota.....	379
11.3.1. Deducción en cuota del 99% para adquisiciones <i>mortis causa</i> por sujetos pasivos del grupo I	379
11.3.2. Deducción en cuota del 100% para adquisiciones <i>mortis causa</i> por sujetos pasivos del grupo II, cuya base imponible no exceda de 125.000 euros.....	379
11.3.3. Deducción en cuota de la tasa satisfecha correspondiente a la valoración previa al amparo del artículo 90 de la LGT, presentada la valoración junto con la declaración del impuesto.....	380
12. MADRID	380
12.1. Tarifa y cuota	380

12.1.1. Tarifa.....	380
12.1.2. Coeficientes multiplicadores.....	380
12.2. Bonificaciones en cuota.....	381
12.2.1. Bonificación en cuota del 99% aplicable a adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes del grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años)	381
12.2.2. Bonificación en cuota del 99% aplicable a adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes del grupo II (cónyuge, descendientes y adoptados, ascendientes y adoptantes).....	381
12.2.3. Bonificación en cuota del 99% aplicable a adquisiciones <i>inter vivos</i> por parientes del grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años) y del grupo II (descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuge, ascendientes y adoptantes).....	381
13. MURCIA	382
13.1. Dedución en cuota del 99% en las adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes del grupo I.....	382
13.2. Dedución en cuota del 99% en las adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes del grupo II, con el límite de aplicación en cuota de 450.000	382
14. LA RIOJA	383
14.1. Dedución en cuota del 99% en las adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes del grupo I y II.....	383
14.2. Dedución en cuota en donaciones de dinero (transmisiones <i>inter vivos</i>) de padres a hijos para adquisición de vivienda habitual en La Rioja.....	383
14.3. Dedución en cuota en donaciones (transmisiones <i>inter vivos</i>) de primera vivienda habitual de padres a hijos	384
15. VALENCIA	385
15.1. Tarifa.....	385
15.2. Coeficientes multiplicadores.....	385
15.3. Bonificaciones en cuota.....	386
15.3.1. Bonificación en cuota del 99% en las adquisiciones <i>mortis causa</i> por parientes de los grupos I y II (descendientes y adoptados, cónyuge, ascendientes y adoptantes) que tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del Impuesto, con efectos desde el 1-1-2007	386
15.3.2. Bonificación en cuota del 99% en las adquisiciones <i>mortis causa</i> por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, cualquiera que sea el grado de parentesco con el causante.....	386
15.3.3. Bonificación en cuota del 99% con un límite de 420.000 euros en las adquisiciones lucrativas <i>inter vivos</i> por hijos o adoptados o padres o adoptantes del donante, y por abuelos y nietos en caso de premoriencia de padre, con patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 euros.....	386
15.3.4. Bonificación en cuota del 99% en las adquisiciones <i>inter vivos</i> por discapacitados	387

CAPÍTULO VIII. REGLAS ESPECIALES DE LIQUIDACIÓN

1. EXAMEN DE LOS TÍTULOS SUCESORIOS	391
1.1. Introducción.....	391
1.2. La sucesión intestada.....	391
1.3. El testamento.....	392
1.3.1. Aspectos civiles.....	392
1.3.2. El testamento: su relevancia en el Impuesto.....	393
1.3.3. El testamento como instrumento de planificación fiscal: reglas mínimas.....	393
1.3.3.1. Aspectos generales.....	393
1.3.3.2. Adecuación del testamento a derecho, exención de conflictividad y previsión de los instrumentos precisos para solventar los problemas de su aplicación.....	394
1.3.3.3. Asegurar la aplicación de las reducciones en la base imponible.....	395
1.3.3.4. Inclusión en el testamento de cláusulas que otorguen a cada sucesor libertad de elección de la alternativa fiscal más conveniente.....	396
1.3.3.5. Coordinación del testamento con los actos dispositivos realizados en vida por el testador a favor de los sucesores.....	396
1.4. Las legítimas como título sucesorio.....	397
1.5. El contrato sucesorio.....	399
1.6. Las donaciones <i>mortis causa</i>	401
2. FORMAS DE ATRIBUCIÓN PATRIMONIAL MORTIS CAUSA	401
2.1. Formas ordinarias: la herencia y el legado. Supuestos especiales.....	401
2.2. El modo o la carga de contenido patrimonial.....	403
2.3. Atribuciones patrimoniales a favor de los albaceas.....	404
3. EL USUFRUCTO	405
3.1. Importancia y tratamiento del usufructo en el impuesto.....	405
3.1.1. El usufructo en las transmisiones lucrativas.....	405
3.1.2. Tratamiento del usufructo en el Impuesto.....	406
3.2. Reglas de valoración del usufructo y la nuda propiedad.....	407
3.2.1. Reglas de valoración del usufructo.....	407
3.2.2. Reglas de valoración de la nuda propiedad.....	408
3.3. Reglas de liquidación de las adquisiciones en usufructo.....	412
3.3.1. Reglas generales.....	412
3.3.2. Reglas especiales: usufructos conjuntos, sucesivos, usufructos conjuntos y sucesivos y usufructos sujetos a condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario.....	413
3.4. Reglas de liquidación de la adquisición por el nudo propietario.....	414
3.4.1. Fraccionamiento de la adquisición en dos liquidaciones. Cálculo del tipo medio de gravamen.....	414
3.4.2. Liquidación de la nuda propiedad.....	414
3.4.3. Liquidación de la consolidación ordinaria en el nudo propietario.....	415
3.5. Supuestos especiales.....	418
3.5.1. Consolidaciones no ordinarias en el nudo propietario: renuncia del usufructuario y por negocio jurídico distinto.....	418

3.5.2. No sujeción de las consolidaciones como consecuencia de la extinción de usufructo transmitido por el nudo propietario	418
3.5.3. Reglas aplicables a la consolidación en el usufructuario	418
3.5.4. Reglas aplicables a la consolidación en un tercero	418
3.5.5. Usufructo con facultad de disponer.....	419
3.5.6. Consolidaciones ordinarias de usufructos constituidos conforme a la normativa anterior a la Ley 29/1987, del ISD	419
3.5.7. El problema de la prescripción de la consolidación en el nudo propietario del usufructo en la herencia prescrita.....	420
4. LOS DERECHOS DE USO Y HABITACIÓN Y OTROS DERECHOS ANÁLOGOS AL USUFRUCTO	421
4.1. El derecho de uso y habitación.....	421
4.2. Otros derechos análogos al usufructo	421
5. LAS SUSTITUCIONES DEL DERECHO SUCESORIO	422
5.1. La sustitución vulgar	422
5.1.1. Concepto civil.....	422
5.1.2. Régimen en el Impuesto.....	422
5.2. Sustituciones pupilar y ejemplar	424
5.2.1. Concepto civil.....	424
5.2.2. Régimen fiscal.....	424
5.3. La sustitución fideicomisaria.....	425
5.3.1. Concepto civil.....	425
5.3.2. Régimen fiscal.....	425
5.4. El fideicomiso de residuo.....	427
5.4.1. Concepto civil.....	427
5.4.2. Régimen fiscal.....	427
5.5. Los fideicomisos	428
5.5.1. Regulación y extralimitación reglamentaria.....	428
5.5.2. Régimen general.....	428
5.5.3. Supuestos especiales	429
5.5.3.1. Fideicomisos catalanes.....	429
5.5.3.2. Fiducia sucesoria aragonesa.....	429
5.5.3.3. El cónyuge distribuidor del art. 831 del Código Civil.....	430
6. LAS LIMITACIONES DE DISPONER Y LOS REGÍMENES DE ADMINISTRACIÓN IMPUESTOS POR EL CAUSANTE.....	431
6.1. Introducción y concepto.....	431
6.2. Régimen fiscal	432
6.3. Funcionalidad.....	433
7. LAS RESERVAS	434
7.1. Concepto civil	434
7.2. Régimen fiscal	435
8. LA RENUNCIA A LA SUCESIÓN: EFECTOS FISCALES	435
8.1. La renuncia a la sucesión como derecho de los sucesores.....	435
8.2. La renuncia a la sucesión: clases y efectos fiscales	436

8.3. Renuncia pura y simple o abdicativa	436
8.4. Renuncia traslativa.....	437
8.5. Supuestos especiales de renuncia	437
8.5.1. La renuncia a una herencia o legado ya aceptado	437
8.5.2. La renuncia al usufructo ya aceptado.....	438
8.5.3. Concurrencia de legados o de llamamientos.....	438
8.5.4. Renuncia parcial	438
8.5.5. La renuncia a gananciales.....	439
9. EL DERECHO DE TRANSMISIÓN	440
9.1. Concepto civil	440
9.2. Régimen fiscal	440
9.2.1. Reglas generales: existencia de dos transmisiones <i>mortis causa</i> gravadas	440
9.2.2. Regla especial: los herederos del primer heredero son sustitutos vulgares del primer causante	442
10. EL DERECHO DE ACRECER	442
10.1. Concepto civil.....	442
10.2. Régimen fiscal.....	443
11. EL DERECHO DE REPRESENTACIÓN	444
11.1. Concepto civil.....	444
11.2. Régimen fiscal.....	444
12. LA COLACIÓN	445
12.1. Concepto civil.....	445
12.2. Relevancia fiscal	446
13. EL DERECHO DE REVERSIÓN	446
13.1. Concepto civil.....	446
13.2. Régimen fiscal.....	447
14. LA CONMORIENCIA.....	447
15. INSTITUCIONES DE DERECHO FORAL.....	447
15.1. La renuncia a la herencia futura.....	447
15.2. El pacto de sobrevivencia	448
15.3. El beneficio del año de luto	448
15.4. La cuarta viudal	449
15.5. El derecho de viudedad aragonesa.....	449
16. DONACIONES ESPECIALES.....	450
16.1. Las donaciones <i>inter vivos</i> sujetas a la condición suspensiva del fallecimiento del donante.....	450
16.2. Las donaciones sujetas a limitación de la facultad de disponer del donatario.....	450
16.3. Las donaciones con reserva de la facultad de disponer por el donante.....	450
16.4. Las donaciones con derecho de reversión a favor del donante	451

16.5. Las donaciones con derecho de reversión por el donante a favor de terceras personas.....	451
16.6. Donaciones a favor de cónyuges	452
16.7. Donaciones por razón del matrimonio	452
16.8. La revocación de donaciones.....	453
16.9. La reducción de donaciones	453
17. EXAMEN DE LA TRIBUTACIÓN DE OPERACIONES PATRIMONIALES ESPECÍFICAS ENTRE CÓNYUGES.....	454
17.1. Planteamiento.....	454
17.2. Operaciones patrimoniales entre cónyuges derivadas del régimen económico matrimonial primario	455
17.2.1. La atribución al cónyuge viudo del ajuar de la vivienda habitual del matrimonio	455
17.2.2. La confesión de privatividad del art. 1324 del CC	455
17.3. Los regímenes económico matrimoniales y las capitulaciones matrimoniales.....	456
17.3.1. Los regímenes económico matrimoniales	456
17.3.2. Las capitulaciones matrimoniales.....	456
17.4. Operaciones de liquidación de los regímenes económico matrimoniales...	458
17.4.1. El régimen de gananciales	458
17.4.2. El régimen de separación de bienes. Adjudicaciones de bienes a uno de los cónyuges compensatorias del trabajo en el hogar	459
17.4.3. El régimen de participación	460
17.4.4. Cuestiones comunes en la disolución del régimen de gananciales, separación de bienes y participación.....	461
17.4.4.1. Los excesos de adjudicación declarados: hechos imponderables autónomos en la modalidad de TPO	461
17.4.4.2. Juego de los excesos de adjudicación declarados no sujetos a la modalidad de TPO	462
17.4.4.3. Las asunciones de deudas comprendidas en la disolución de sociedades conyugales y comunidades de bienes en régimen de separación	464
17.5. Las aportaciones de bienes por los cónyuges a la sociedad conyugal en los regímenes de comunidad.....	465
17.5.1. Los actos de aportación singulares constante el matrimonio.....	465
17.5.2. La determinación del carácter ganancial parcial de la vivienda del matrimonio adquirida con precio aplazado o con préstamo hipotecario antes del matrimonio por uno de los cónyuges.....	466
17.5.3. La atribución de ganancialidad a un bien perteneciente a ambos cónyuges en pro indiviso ordinario.....	467
17.5.4. Adquisiciones gratuitas de naturaleza ganancial	467
17.5.5. Las aportaciones de bienes en los regímenes matrimoniales de comunidad universal.....	468
17.6. Operaciones patrimoniales en separación, nulidad y divorcio.....	469
17.6.1. La atribución del uso de la vivienda familiar a uno de los cónyuges.	469
17.6.2. La pensión compensatoria del art. 97 del CC	469
17.6.3. Transmisiones entre los cónyuges y a favor de los hijos previstas en el convenio regulador	470

18. FICCIÓN LEGAL DE DONACIÓN EN LAS CESIONES DE BIENES A CAMBIO DE PENSIÓN	470
18.1. El art. 14.6 del TR del ITP y AJD	470
18.2. Presupuestos para la aplicación de la ficción legal de donación.....	471
18.3. La aplicación del artículo 14.6 del TR como consecuencia de la comprobación de valores.....	472
18.4. Consecuencias de su aplicación	472
18.5. Incompatibilidad con la liquidación complementaria por TPO.....	473
18.6. La relación con el art. 59.2 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.....	473
19. RÉGIMEN FISCAL DEL PATRIMONIO PROTEGIDO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD	475
19.1. La Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad	475
19.2. Régimen tributario del discapacitado y aportantes de las aportaciones al patrimonio protegido	475

CAPÍTULO IX. EL DEVENGO Y LA PRESCRIPCIÓN

1. EL DEVENGO	481
1.1. Transmisiones <i>mortis causa</i>	481
1.2. Transmisiones gratuitas <i>inter vivos</i>	486
1.3. Cantidades percibidas por seguros sujetos al impuesto.....	487
2. LA PRESCRIPCIÓN	488
2.1. Plazo	488
2.2. Cómputo.....	488
2.3. Interrupción de la prescripción.....	490
2.4. Renuncia a la prescripción ganada.....	492
2.5. La prescripción en la consolidación del dominio	492

CAPÍTULO X. GESTIÓN Y COMPROBACIÓN DE VALORES

1. LA GESTIÓN DEL IMPUESTO	497
1.1. Introducción	497
1.2. La liquidación.....	497
1.2.1. Normas comunes a la declaración y a la autoliquidación	498
1.2.1.1. El presentador del documento. Derogación del carácter de mandatario del sujeto pasivo.....	498
1.2.1.2. La presentación de la documentación.....	498
1.2.1.3. El plazo de presentación	500
1.2.1.4. La prórroga del plazo.....	502
1.2.1.5. La suspensión del plazo	503
1.2.1.6. Lugar de presentación	504
1.2.1.7. Tramitación de la documentación presentada	504
1.2.1.8. Las liquidaciones parciales.....	505

1.2.2. La presentación a liquidación	507
1.2.3. La autoliquidación	508
1.2.4. Pago, aplazamiento y fraccionamiento	509
1.2.5. Régimen de infracciones y sanciones	514
1.2.6. Obligaciones formales.....	516
1.2.7. Procedimientos especiales.....	518
1.2.8. La tramitación de la presentación a liquidación y de la autoliquidación.....	519
1.2.9. Modelos de autoliquidaciones.....	520
2. LA COMPROBACIÓN DE VALORES	522
3. EL DICTAMEN DE PERITOS DE LA ADMINISTRACIÓN.....	529
4. LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.....	531
4.1. Regulación anterior	531
4.2. Regulación de la nueva Ley General Tributaria.....	534
5. ESPECIALIDADES AUTONÓMICAS EN MATERIA DE GESTIÓN Y COMPROBACIÓN DE VALORES	536
5.1. Andalucía	536
5.1.1. Liquidación del Impuesto.....	536
5.1.2. Obligaciones de información	536
5.1.3. Comprobación de valores	537
5.1.4. Información del valor de los bienes inmuebles con carácter previo a la adquisición.....	537
5.1.5. Tasación pericial contradictoria	537
5.2. Aragón.....	537
5.2.1. Liquidación del Impuesto y plazos	537
5.2.2. Obligaciones de información	538
5.2.3. Tasación pericial contradictoria	538
5.3. Asturias.....	538
5.3.1. Liquidación del Impuesto.....	538
5.3.2. Obligaciones de información	538
5.4. Baleares	539
5.4.1. Liquidación del Impuesto.....	539
5.4.2. Obligaciones de información	540
5.4.3. Acuerdos previos de valoración.....	540
5.4.4. Información del valor de los bienes inmuebles con carácter previo a la adquisición.....	540
5.5. Canarias.....	541
5.5.1. Liquidación del Impuesto.....	541
5.5.2. Obligaciones de información	541
5.5.3. Comprobación de valores	541
5.5.4. Información del valor de los bienes inmuebles con carácter previo a la adquisición.....	541
5.5.5. Tasación pericial contradictoria	541
5.6. Cantabria.....	542
5.6.1. Liquidación del Impuesto.....	542
5.6.2. Obligaciones de información	542

5.6.3. Acuerdos previos de valoración.....	542
5.7. Castilla-La Mancha	542
5.7.1. Liquidación del Impuesto.....	542
5.7.2. Obligaciones de información	543
5.8. Castilla y León	543
5.8.1. Liquidación del Impuesto.....	543
5.8.2. Obligaciones de información	543
5.8.3. Medios de comprobación de valores.....	544
5.8.4. Acuerdos previos de valoración.....	544
5.8.5. Información previa de bienes inmuebles	544
5.8.6. Tasación pericial contradictoria	545
5.9. Cataluña	545
5.9.1. Liquidación del Impuesto.....	545
5.9.2. Obligaciones de información	546
5.9.3. Acuerdos previos de valoración.....	546
5.10. Extremadura.....	547
5.10.1. Liquidación.....	547
5.10.2. Obligaciones de información.....	547
5.10.3. Medios de comprobación de valores	547
5.10.4. Información previa sobre valor de bienes inmuebles	548
5.10.5. Tasación pericial contradictoria.....	548
5.11. Galicia.....	548
5.11.1. Liquidación del Impuesto.....	548
5.11.2. Obligaciones de información.....	548
5.11.3. Comprobación de valores	549
5.11.3.1. Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.....	549
5.11.3.2. Precios medios de mercado.....	549
5.11.4. Tasación pericial contradictoria.....	549
5.11.5. Tasa para el ejercicio del derecho reconocido en el artículo 90 de la Ley General Tributaria, por solicitud de valoración previa, salvo que no se solicite la valoración a través de la página web de la Conse- llería de Economía y Hacienda. Obligatoriedad de su presentación dentro del plazo de liquidación.	550
5.11.6. Solicitudes de valoraciones previas de bienes inmuebles por medios telemáticos.....	550
5.12. Madrid.....	550
5.12.1. Liquidación del Impuesto.....	550
5.12.2. Obligaciones de información.....	550
5.13. Murcia	550
5.13.1. Liquidación del Impuesto.....	550
5.13.2. Obligaciones de información.....	550
5.13.3. Comprobación de valores	551
5.13.4. Acuerdos previos de valoración	551
5.13.5. Tasación pericial contradictoria.....	551
5.14. La Rioja	551
5.14.1. Liquidación del Impuesto.....	551
5.14.2. Obligaciones de información.....	552
5.14.3. Comprobación de valores	552
5.14.4. Tasación pericial contradictoria.....	552

5.15. Valencia.....	552
5.15.1. Liquidación del Impuesto.....	552
5.15.2. Obligaciones de información.....	552
5.15.3. Tasación pericial contradictoria.....	553

ANEXO NORMATIVO

1. NORMATIVA ESTATAL.....	557
1.1. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	559
1.2. REAL DECRETO 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	583
1.3. RESOLUCIÓN 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar.....	635
1.4. CIRCULAR 2/1989, de 22 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre tratamiento del contrato de seguro en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	643
1.5. ORDEN de 27 de julio de 2001, por la que se aprueban los modelos 043, 044, 045, 181, 182, 190, 311, 371, 345, 480, 650, 652 y 651 en euros, así como el modelo 777, documento de ingreso o devolución en el caso de declaraciones-liquidaciones extemporáneas y complementarias, y por la que se establece la obligación de utilizar necesariamente los modelos en euros a partir del 1 de enero de 2002.....	656
2. NORMATIVA AUTONÓMICA.....	749
2.1. 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.....	751
2.2. ANDALUCÍA.....	763
2.3. ARAGÓN.....	772
2.4. ASTURIAS.....	785
2.5. BALEARES.....	792
2.6. CANARIAS.....	823
2.7. CANTABRIA.....	834
2.8. CASTILLA-LA MANCHA.....	846
2.9. CASTILLA Y LEÓN.....	849
2.10. CATALUÑA.....	858
2.11. EXTREMADURA.....	878
2.12. GALICIA.....	888
2.13. MADRID.....	904
2.14. MURCIA.....	910
2.15. LA RIOJA.....	920
2.16. VALENCIA.....	930
ÍNDICE ANALÍTICO.....	943

causante y son sujetos pasivos directamente los causahabientes o sucesores por aplicación del art. 5 de la LISD.

4. INTEGRACIÓN DEL IMPUESTO EN EL SISTEMA IMPOSITIVO

Desde una perspectiva global del sistema de imposición directa español el ISD cumple una función de cierre de la imposición directa al gravar los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas. Así pues, mientras que la tributación directa de las personas jurídicas queda sujeta por el IS en su totalidad, la tributación de las personas físicas queda sujeta al IRPF, salvo los incrementos patrimoniales gratuitos que tributan por el ISD.

Desde el punto de vista de los tributos que gravan el tráfico patrimonial, el ISD cumple también una función de cierre al sujetar a gravamen las adquisiciones patrimoniales gratuitas, de tal forma que las onerosas inciden en el IVA o en el ITP y AJD, mientras que las gratuitas tributan por el ISD.

Con relación al Impuesto de Patrimonio, este último cumple la función de gravar la tenencia de patrimonio por personas físicas, por tanto, desde un punto de vista estático, mientras que el ISD grava el ingreso patrimonial gratuito de las personas físicas, en consecuencia desde un punto de vista dinámico, por lo que ambos impuestos, IP e ISD de forma alguna son incompatibles ni se excluyen.

4.1. El ISD y el IRPF

4.1.1. Reglas de coordinación

Como ya hemos indicado, ambos impuestos son complementarios, sin embargo, su relación no deja de plantear problemas pues hay determinados incrementos patrimoniales gratuitos que tributan por el IRPF, lo que excluye su tributación por el ISD.

Tres criterios de coordinación se desprenden de la normativa del IRPF y del ISD:

1. Interdicción de la superposición de gravámenes, de tal forma que en ningún caso un incremento patrimonial puede ser objeto de doble imposición por el IRPF y el ISD –art. 6.4 de la Ley del IRPF y art. 4 del RISD–.

2. Como regla general, en caso de colisión entre el IRPF y el ISD la preferencia debe resolverse a favor de este último.

3. Como regla especial, determinados supuestos de incrementos patrimoniales a título lucrativo quedan sujetos al IRPF y, en consecuencia, no sujetos al ISD, por disposición normativa expresa, dada su especialidad o carácter aleatorio o indemnizatorio: premios, ayudas, becas e indemnizaciones exentas en el IRPF –art. 7 de la Ley del IRPF y art. 3 del Reglamento del ISD–.

Atención:

Las cantidades que perciban los beneficiarios de planes de pensiones quedan sujetas en todo caso al IRPF, como se estudia en el apartado correspondiente del capítulo II.

Respecto de las cantidades que se perciban por seguros, hay una serie de supuestos dudosos que se estudian en el apartado correspondiente del capítulo II.

4.1.2. Incidencia del ISD en el IRPF

4.1.2.1. Con relación a las alteraciones patrimoniales

En primer término debe advertirse que los incrementos patrimoniales sujetos al ISD nunca pueden constituir incrementos patrimoniales no justificados a efectos del IRPF, siempre que se acredite debidamente su sujeción al ISD, si bien no es preciso justificar la liquidación por dicho tributo.

De otra parte, el valor comprobado a efectos del ISD despliega su eficacia en el ámbito del IRPF en los siguientes puntos:

1. El valor comprobado en el ISD constituye el valor de transmisión para calcular la alteración patrimonial en el IRPF del donante o transmitente a título gratuito *inter vivos* de bienes.

2. A efectos de ulteriores alteraciones patrimoniales, el valor de adquisición para el cálculo de la futura alteración patrimonial de los bienes adquiridos a título lucrativo estará constituido por el valor comprobado a efectos del ISD más, en su caso, la parte proporcional correspondiente al bien de la cuota satisfecha en el ISD. Debe tenerse en cuenta que desde el 1 de enero de 2007, el art. 36.1 de la Ley del IRPF 35/2006 matiza que lo es con el límite del valor de mercado.

Ejemplos:

1. Antonio dona un piso a su ahijado Felipe. El piso lo había adquirido Antonio en 2001 por valor de 150.000 euros. El valor comprobado a efectos del ISD es de 230.000 euros.

Para Antonio se produce un incremento patrimonial lucrativo que tributa en el ámbito del IRPF y se calcula por la diferencia entre el precio de adquisición (150.000 euros) y el valor a efectos del ISD (230.000 euros). En definitiva, Antonio obtiene una ganancia patrimonial de 80.000 euros.

Felipe obtiene un incremento patrimonial lucrativo que tributa en el ISD por el valor comprobado en este impuesto (230.000 euros). Este mismo valor (230.000 euros) más el propio ISD pagado constituye, para Felipe, el valor de adquisición del piso, aplicable en el caso de que lo transmita, quedando sujeta la eventual ganancia como alteración patrimonial en su IRPF.

2. Antonio deja en herencia un piso a su ahijado Felipe. El piso lo había adquirido Antonio en 2001, por valor de 150.000 euros. El valor comprobado a efectos del ISD es de 230.000 euros.

Para Antonio, al morir, no se le produce ningún incremento de patrimonio sujeto al IRPF, ya que ha desaparecido en este último impuesto la «plusvalía del muerto».

Para Felipe, se produce una ganancia patrimonial lucrativa sujeta al ISD y, como en el caso anterior, el valor comprobado más el impuesto correspondiente, constituirá el valor de adquisición en caso de futuras transmisiones.

3. Antonio dona una empresa a su ahijado Felipe.

Al tratarse de una donación de empresa individual que goza de reducción en el ISD, no se produce en Antonio ningún incremento patrimonial sujeto al IRPF.

Atención:

La denominada «plusvalía del muerto» o alteraciones patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión del fallecimiento de una persona quedan hoy no sujetas en el IRPF –art. 33.3.b) de la Ley del IRPF–.

Las transmisiones lucrativas *inter vivos* de bienes que gocen de reducción en el ISD (empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades) quedan no sujetas en el IRPF del donante-transmitente, pero no dan derecho a la actualización de valores, quedando subrogado el donatario en los valores y fechas de adquisición del donante, todo ello en los términos que establecen los arts. 33.3.c) y 36 de la Ley del IRPF 35/2006.

La introducción como elemento corrector del valor de adquisición en las adquisiciones sujetas al ISD del valor de mercado tiene su justificación práctica en evitar que dada la *cuasi* eliminación del ISD en determinadas CCAA, se declare a efectos del tributo un valor incluso superior al del mercado con el fin de en ulteriores alteraciones patrimoniales de minimizar la ganancia patrimonial o incluso generar disminuciones patrimoniales.

4.1.2.2. Con relación a los rendimientos de capital

Los rendimientos de los bienes objeto del ISD desde la fecha en que la donación se perfecciona o desde la fecha del fallecimiento del causante constituyen rendimientos sujetos al IRPF imputables a los donatarios o sucesores. En el caso de las sucesiones *mortis causa* debe distinguirse según se trate de herederos o legatarios:

– Respecto de los herederos desde la fecha del fallecimiento hasta la fecha de la partición estaremos ante una comunidad hereditaria o herencia yacente, según se haya o no aceptado la herencia, que constituye un ente sin personalidad, tributando los llamados a la sucesión o partícipes en régimen de atribución de rentas en el IRPF. Desde la fecha de la partición, cada heredero tributará por los rendimientos de los bienes adjudicados en la misma en su IRPF (Resolución TEAC 16-4-98).

– Respecto de los legatarios, desde la fecha del fallecimiento del causante cada legatario se tiene que imputar en su IRPF los rendimientos obtenidos, pues conforme al art. 882 del CC el legatario tiene derecho a los frutos desde el fallecimiento.

Casuística:

Las Consultas de la DGT de 21-5-2007 y 30-10-2007 consideran que una vez verificada la aceptación de la herencia, dado el carácter retroactivo al momento de fallecimiento que civilmente se establece, es a partir del fallecimiento del causante cuando las entidades de crédito deben proceder a remitir las obligaciones de suministro de información a la administración tributaria relativas a los activos financieros heredados referidas a los nuevos titulares.

4.1.2.3. Con relación a la deducción de vivienda habitual

En el caso de adquisición gratuita de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo, ya sea *mortis causa* o *inter vivos*, la DGT en Consulta de 15-12-93,

considera deducible en cuota en el IRPF por adquisición de la vivienda habitual la parte de cuota del ISD satisfecha correspondiente a la adquisición de la vivienda.

Ejemplo:

Ricardo hereda de su hermano una vivienda que convierte en su residencia habitual.

Lo pagado por Ricardo por esa herencia constituye una adquisición de vivienda habitual con derecho a deducción en el IRPF.

4.2. Incidencia del ISD en el Impuesto de Patrimonio

Ya se ha indicado que ambos tributos gravan el patrimonio desde dos puntos de vista distintos: el ISD en el momento en que se incorpora a la persona y el IP la permanencia del mismo. Así pues, en ningún caso puede hablarse de una doble imposición; sin embargo, el hecho de la adquisición gratuita patrimonial desencadena tanto el hecho imponible del ISD como, dada la incorporación en el patrimonio del adquirente, la obligación de declarar los bienes adquiridos en el IP. Con respecto a este último aspecto debe distinguirse entre adquisiciones *inter vivos* y *mortis causa*.

No obstante, debe advertirse que la cuestión ha perdido relevancia práctica dada la supresión efectiva del Impuesto de Patrimonio por la Ley 4/2008, referido al devengado el 31 de diciembre de 2008 y sucesivos.

4.2.1. En las adquisiciones *inter vivos*

La fecha en que se verifica la adquisición patrimonial determina el devengo del ISD y surge la obligación de declarar dicha adquisición en el IP al devengarse el 31 de diciembre de cada año (art. 29 de la Ley 19/1991).

4.2.2. En las adquisiciones *mortis causa*

En este caso la solución no es tan sencilla, salvo que se trate de una adquisición a título particular o legado puesto que la misma se verifica desde el momento del fallecimiento del causante. Mas en el caso de adquisiciones *mortis causa* con una pluralidad de sucesores universales o herederos la cuestión se torna más compleja.

En efecto, si bien el ISD se devenga el día del fallecimiento del causante –art. 24.1 de la Ley–, sin embargo, hasta la aceptación de la herencia y partición, los herederos no pueden determinar los bienes concretos en los que se materializa su derecho a la sucesión y, por tanto, no pueden incluir en el Impuesto de Patrimonio dichos bienes y derechos. De otra parte, la normativa del IP no contiene disposición alguna a este respecto.

Al respecto dos posiciones pueden mantenerse:

– Considerar que es la fecha del fallecimiento del causante la que determina la obligación de incluir los bienes en la declaración del IP que se devengue desde dicha fecha en virtud de que la normativa del ISD determina verificado el incremento de patrimonio en el momento del fallecimiento del causante y que el art. 989 del CC retrotrae los efectos de la

aceptación al momento del fallecimiento del causante. Tal posición es mantenida por la DGT en Consulta de 11-6-2001. En el mismo sentido, las Consultas de la DGT de 21-5-2007 y 30-10-2007.

– Considerar que es la fecha de la aceptación y partición, que normalmente coinciden, la que determina la obligación de incluir los bienes en la declaración del IP siguiente puesto que desde el punto de vista civil hasta que no se acepta la herencia el heredero es titular de un derecho sin contenido económico denominado *ius delationis* –art. 1006 del CC–, por otra parte el art. 1068 del CC establece que es la partición la que atribuye a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes adjudicados y, finalmente, porque la normativa del IP en vez de remitirse a la normativa del ISD se remite a las normas civiles –art. 7 de la Ley 19/1991–.

4.3. Relación del ISD con el ITP y AJD

La delimitación entre el ISD con el ITP y AJD debe realizarse atendiendo a cada una de las modalidades de este último tributo.

4.3.1. ISD y modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas

El deslinde entre la modalidad de TPO y el ISD en principio no plantea problemas: el hecho imponible del ISD está constituido por las adquisiciones gratuitas, mientras que en TPO el elemento determinante es la adquisición patrimonial a título oneroso e *inter vivos* –art. 7 del TR del ITP y AJD–. Sin embargo, se constata la existencia de determinados supuestos de conexión o superposición que merecen una mínima referencia:

1. Supuestos de sujeción en TPO con ocasión de transmisiones *mortis causa*: los excesos de adjudicación en la partición, la renuncia de herencia onerosa a favor de persona determinada y la venta del derecho hereditario.

En estos supuestos, el gravamen por TPO se realiza con ocasión o como consecuencia de transmisiones *mortis causa*, pero sin que pueda hablarse en puridad de doble imposición o concurrencia de gravámenes, sino que por determinación legal o acuerdo de los interesados se verifica un hecho imponible adicional al del ISD por TPO.

– Los excesos de adjudicación declarados mediando contraprestación y los excesos resultantes de la comprobación de valores inciden en la modalidad de TPO en los términos que establecen los arts. 27 de la LISD y 7.2.B) del TR del ITP y AJD.

– La renuncia a la herencia por precio a favor de persona determinada implica, conforme al art. 28 de la LISD la correspondiente tributación del renunciante por el ISD y por TPO de cargo del beneficiario de la renuncia.

– La venta de herencia o del derecho hereditario conlleva, al igual que el supuesto anterior, la tributación del transmitente por el ISD y del adquirente por TPO.

2. Supuestos mixtos típicos en transmisiones *inter vivos*: las donaciones onerosas y las donaciones con asunción de deudas del donante.

Son casos de determinadas adquisiciones realizadas en parte a título oneroso y en parte a título gratuito. Como consecuencia de este carácter mixto de la adquisición, su tributación queda sujeta a ambos tributos en la correspondiente proporción: la adquisición onerosa tributa por TPO y la adquisición gratuita tributa por el ISD.

2. Transmisiones *mortis causa* sujetas a condición suspensiva:

Tal y como señalamos al analizar la condición suspensiva, toda transmisión *mortis causa* sujeta a esta condición supone que el devengo se produzca en el momento del cumplimiento de la condición.

Atención:

– La condición suspensiva puede haber sido impuesta por el causante en el testamento, pero también hay condiciones suspensivas legales que supondrán un retraso del devengo. Ejemplo: El heredero no nacido o *nasciturus*.

– Las condiciones suspensivas no sólo retrasan el devengo para el sometido a condición sino también para todos aquellos que de no cumplirse la condición llegarían a ser herederos del causante o verían incrementada su porción hereditaria.

– La condición suspensiva debe diferenciarse del modo. En la condición suspensiva no hay adquisición hasta que la condición se cumpla (art. 801 del Código Civil). En el modo hay adquisición pero el sucesor queda obligado a cumplir una obligación, cumplimiento al que puede ser obligado judicialmente, pero sin que el incumplimiento implique la pérdida de su condición de sucesor.

– No procede realizar la liquidación provisional prevista en el artículo 75 del Reglamento (para el caso de herederos desconocidos), ya que los herederos son aquí conocidos, pero su adquisición se aplaza hasta el cumplimiento de la condición.

La existencia de prohibiciones de disponer de los bienes impuesta por el testador no supone un retraso del devengo ya que la adquisición se verifica normalmente si bien sujeta a dichas prohibiciones. El artículo 785 del Código Civil establece la ineficacia de algunas de estas limitaciones. Ejemplo: La prohibición perpetua de enajenar.

Estas prohibiciones funcionan como un modo, y son aplicables también a las transmisiones lucrativas *inter vivos*.

Ejemplos:

1. Manolo instituye heredero a su hermano condicionado a que éste llegue a la edad de 21 años. Manolo fallece antes del cumplimiento de la condición.

El devengo se producirá cuando el hermano cumpla los 21 años (art. 47.3 del Reglamento).

2. El supuesto anterior si el hermano fallece a los 19 años.

El devengo para los herederos legales (en sustitución del hermano) se produce el día del fallecimiento del hermano, momento en que al incumplirse la condición devienen ellos en herederos.

3. María instituye heredero a su esposo Manolo con la condición de que no vuelva a casarse. María intenta así evitar a otras mujeres su amarga experiencia con el imprevisible de Manolo.

El devengo se produce a la muerte de María ya que la obligación impuesta a Manolo no le impide adquirir los bienes, basta con que aforce su obligación (artículo 800 del Código Civil).

Casuística:

– En caso de testamento ológrafo sujeto a protocolización, el devengo se produce a la fecha del fallecimiento y no en la fecha de protocolización del testamento (Resolución TEAC de 4-6-2003).

– La DGT en Consulta de 4-2-2005, aborda un supuesto de modo diferido, en el que una persona hereda de sus padres dos bienes inmuebles con la condición de que, en caso de venta de los mismos, la mitad de la cantidad obtenida corresponde como legado a los nietos de los fallecidos. Considera la DGT con buen criterio que la institución a favor del heredero estaba sujeta en cuanto a la mitad de dichos bienes a condición resolutoria, por lo que al procederse a la venta de los mismos, el ingreso por el concepto de transmisión *mortis causa* de la mitad que corresponde a los nietos por disposición del causante, deviene indebido y tiene derecho a devolución. Respecto de los nietos, el cobro de la mitad de los beneficios supone para los mismos un hecho imponible en el ISD por el concepto de transmisión *mortis causa*, que se devenga en el momento en el que el heredero vende los bienes. Finalmente, estima que en el IRPF la alteración patrimonial corresponde exclusivamente al heredero inicial. En nuestra opinión, aunque el testamento emplea literalmente el término «legado» respecto de la atribución patrimonial condicional futura a favor de los nietos, en realidad técnicamente es un «modo» condicional, siendo por lo demás acertado el criterio de la DGT respecto de la tributación en el ámbito del ISD. Ahora bien, entendemos que en el IRPF, de acuerdo al principio de capacidad económica, la alteración patrimonial corresponde imputarla por mitad al heredero inicial (que conserva la mitad de los beneficios) y la otra mitad a los nietos, beneficiarios del modo testamentario, reputando al primero como fecha de adquisición la de la apertura de la sucesión y a los segundos como fecha de adquisición, la misma que la de la venta que es cuando se verifica su adquisición *mortis causa* condicional y, por tanto, diferida al momento del cumplimiento de la condición.

3. Transmisiones *mortis causa* sujetas a término suspensivo:

El término se diferencia de la condición en que el término es cierto mientras el cumplimiento de la condición es incierto. Por lo demás sus efectos son análogos ya que ambos suponen el retraso del devengo al momento del cumplimiento del término o condición.

Atención:

En un seguro sobre la vida a «término fijo» en el que el contratante-asegurado muere con anterioridad al vencimiento del contrato (término fijo) y los beneficiarios (en el caso de muerte) adquieren los derechos del contratante (percibir un capital) al cumplimiento del término, es en ese momento cuando se devenga el impuesto).

La prohibición de disponer de unos legados hasta que el legatario cumpla determinada edad, supone una merma de las facultades dispositivas pero no un límite a la adquisición de los bienes y por tanto no suspende el devengo del impuesto.

El único término que retrasa el devengo es el término suspensivo, ya que éste subordina la adquisición al cumplimiento del término. El término resolutorio no impide la adquisición, ni por tanto el devengo, pero podrá dar lugar, en su caso, a la exigencia de la devolución del impuesto.

Ejemplos:

1. Federico nombra heredero a su sobrino a partir de que se cumplan los 3 años desde su fallecimiento.

El devengo se producirá a los tres años del fallecimiento de Federico. Mientras tanto los sucesores legítimos tomarán posesión de los bienes tras prestar garantía suficiente. Para éstos, no se produce devengo alguno ya que no adquieren los bienes (art. 805 del Código Civil).

2. Federico nombra heredero a su sobrino, estableciendo que a los 10 años de su fallecimiento, la herencia pase a otra persona, en su integridad.

Se trata de un supuesto parecido a la sustitución fideicomisaria pero limitado temporalmente. Entendemos que en el primer heredero se devenga el impuesto a la muerte del causante y se liquida como un usufructo.

Para el segundo heredero el impuesto se devenga cuando se cumplan los 10 años liquidándose la herencia con arreglo a las normas generales.

Atención:

Si el sucesor fallece antes de que se cumpla el término suspensivo, no adquiere la herencia, por lo que ésta pasará a quien fuere nombrado por el causante como sustituto, o en su defecto tendrá lugar la sucesión intestada. El devengo se producirá al fallecer el primer sucesor a término.

Ejemplo:

Nicolás designa heredero a uno de los tres sobrinos estableciendo la fecha de enero de 2013 como momento de los efectos de la institución de herederos. Nicolás fallece en 2009. Su sobrino en 2010.

El devengo, para los otros dos sobrinos, que suceden por sucesión intestada, será en 2010, cuando fallece el primer sucesor a término.

4. Transmisiones *mortis causa* sujetas a fideicomiso:

El artículo 24 de la ley retrasa el momento del devengo en los fideicomisos al momento en el que el fideicomisario tome posesión de los bienes. Sin embargo hay que tener en cuenta las siguientes excepciones:

a) En la sustitución fideicomisaria ordinaria, el fiduciario tiene el carácter de usufructuario y el fideicomisario de nudo propietario y para ambos se devenga el impuesto a la muerte del causante (artículo 53.3 Reglamento). Este artículo está en concordancia con el artículo 26.e) de la Ley que equipara al fiduciario con el usufructuario.

b) En los fideicomisos en los que el causante no designa al fideicomisario, el artículo 54 del Reglamento establece la obligación de practicar liquidación por el fiduciario como si se hubiera devengado el impuesto a pesar de que no es conocida la persona del fideicomisario. Este artículo reglamentario puede constituir un exceso con respecto a lo establecido en el artículo 24 de la Ley.

5. Transmisiones *mortis causa* sujetas a otras limitaciones:

Hemos señalado anteriormente que además de las condiciones impuestas por el causante, podían existir otras legales. Una de ellas es el supuesto del *nasciturus*, del hijo del causante, concebido pero no nacido a la fecha del fallecimiento de su progenitor.

En ese caso el devengo se retrasa a la fecha del nacimiento, que actúa como condición suspensiva para el propio *nasciturus* y para todos aquellos cuyo derecho dependa del nacimiento o no del concebido.

Ejemplo:

Antonio, casado y padre de dos hijos, fallece en enero de 2010 dejando a su esposa en estado de buena esperanza. El niño nace en agosto de 2010.

Para la esposa y los dos hijos mayores el impuesto se devenga en enero de 2010 al fallecer el causante. Para el hijo nacido en agosto se devenga a la fecha de su nacimiento. En caso de que el embarazo no llegue a término, la porción hereditaria que acrece a los dos hijos mayores entendemos que se devenga en el momento de la muerte del feto.

Una problemática distinta plantea el supuesto en que la designación de los sucesores corresponde a persona distinta del causante una vez fallecido éste. Es el caso del testamento por comisario, el del cónyuge distribuidor de la herencia (artículo 831 del Código Civil) y los heredamientos de confianza de las legislaciones forales. La aplicación del artículo 24 de la ley nos conduciría a afirmar que en estos casos se retrasa el devengo al momento de designación del heredero. Sin embargo el 75 del Reglamento establece la obligación, a cargo de la representación de la herencia, de realizar una liquidación provisional que rompe con el criterio ya tradicional de la legislación anterior que retrasaba el devengo hasta la designación de los sucesores.

6. Transmisiones *mortis causa* consecuencia de pactos sucesorios que implican desplazamiento patrimonial anticipado.

En estos supuestos, aunque se aplica el régimen de las transmisiones *mortis causa*, el devengo en cuanto a los bienes que se entregan de presente, se produce el día en que se causa o celebre válidamente el pacto que implica el actual desplazamiento patrimonial y no cuando se produzca la muerte del transmitente (en este sentido, Consultas de la DGT de 29-11-2006, 8-8-2007 y 7-11-2008).

Casística:

No obstante, debe tenerse en cuenta que, como matiza la Consulta de la DGT de 30-7-2007, aunque para el adquirente su adquisición queda sujeta por el concepto de adquisición *mortis causa* en el ISD, para el transmitente sí que puede resultar una alteración patrimonial sujeta en su IRPF.

1.2. Transmisiones gratuitas *inter vivos*

En las transmisiones gratuitas *inter vivos* el devengo se produce el día en que se cause o celebre el contrato. Señalemos que la donación requiere la aceptación del donatario, salvo

la donación verbal, por lo que hasta que esta aceptación no se produce no puede entenderse producido el hecho imponible del impuesto y en consecuencia el devengo.

Así pues en los supuestos de aceptación diferida, no hay contrato ni adquisición hasta que el donatario acepte la donación.

Por lo que respecta a los inmuebles, civilmente es objeto de discusión si la donación se perfecciona en el momento de la aceptación o posteriormente en el momento del conocimiento de la aceptación por el donante. Fiscalmente, nos inclinamos por la primera teoría por lo que es suficiente la aceptación del donatario para que entendamos que tiene lugar la realización del hecho imponible y el devengo.

La donación de bienes inmuebles exige el otorgamiento de escritura pública con carácter constitutivo (art. 633 del Código Civil) por lo que la donación de bienes inmuebles formalizada en documento privado no tiene eficacia y, por tanto, no puede entenderse devengado el hecho imponible del impuesto, aunque la fecha sea fehaciente por cualquier circunstancia. Tampoco se devenga el impuesto en la promesa de donación o donación obligacional por la que el donante se obliga a realizar una donación futura a favor del donatario ya que dicha promesa no supone la adquisición por el donatario.

Respecto a la renuncia por el donatario a la donación, dicha renuncia, hace que no se produzca el hecho imponible.

Al igual que hemos analizado en las transmisiones *mortis causa*, las donaciones también pueden estar sujetas a condición, término suspensivo o fideicomiso en cuyo caso aplicaremos idénticas reglas a las ya analizadas en las transmisiones *mortis causa*.

Casuística:

La Consulta de la DGT de 1-2-2006 considera en el caso de la donación de una oficina de farmacia por el titular a su hijo en el que en la escritura de donación y aceptación simultánea se hace constar que la efectividad de la adquisición se difiere al momento del acta de cambio de la titularidad, tal cláusula suspende el devengo hasta el momento del acta de cambio de titularidad.

1.3. Cantidades percibidas por seguros sujetos al impuesto

Cabe distinguir:

– Seguros para casos de fallecimiento que al igual que en las transmisiones *mortis causa* se consideran devengados al fallecimiento del contratante-asegurado. En el caso de seguros colectivos se atiende al fallecimiento del asegurado (art. 47.1 del Reglamento).

– Seguros para caso de fallecimiento en los que el contratante, asegurado y beneficiario son distintos y que tributan como donación. Se consideran devengados al fallecimiento del asegurado (art. 47).

– Seguro para caso de sobrevivencia de contratante o asegurado cuando el beneficiario es distinto y que tributan como donación. Se consideran devengados cuando el beneficiario cobre la primera o única cantidad.

Hay que destacar que aunque las cantidades a pagar por la aseguradora tengan carácter periódico en el tiempo, y no se cobren de una sola vez, el devengo se produce al fallecimiento o al ser exigible la primera cantidad (artículo 14 del Reglamento).

2. LA PRESCRIPCIÓN

2.1. Plazo

El artículo 25 de la Ley del Impuesto señala que la prescripción se aplicará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 66 de la nueva Ley General Tributaria. Desaparece así la especialidad del ISD en materia de prescripción consistente en que eran mayores los plazos (10 años) que en el resto de los tributos (5 años), quizás debido a la mayor afición del contribuyente a dejar transcurrir los plazos sin hacer nada. En la actualidad la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (Ley 1/1998) rebajó de cinco a cuatro años el plazo de prescripción, plazo que, como es lógico, afecta también al ISD. Este nuevo plazo se aplica desde el 1 de enero de 1999 y es de aplicación no sólo a los hechos imposables que se produzcan a partir de esa fecha, sino también a los devengados antes de esa fecha. El apartado 2 de la Disposición Final 4.ª del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, que desarrolla la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente confirma este criterio retroactivo.

La prescripción no sólo afecta al derecho de la Administración para liquidar el impuesto, es decir para cuantificar la deuda tributaria, afecta también:

a) Al derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda ya liquidada y notificada (fase recaudatoria).

b) Al derecho de la Administración para sancionar las infracciones.

c) Al derecho del contribuyente para reclamar la devolución de un ingreso indebido, solicitar el reembolso del coste de las cuantías u obtener la devolución derivada de la normativa del tributo.

Es decir, si la Administración liquida y notifica, al sujeto pasivo, la deuda tributaria antes del transcurso de los plazos, está claro que no se perjudica su derecho. Pero si una vez liquidado y notificada la deuda deja transcurrir el plazo de cuatro años sin realizar gestión alguna para su cobro, vuelve a actuar la prescripción y la Administración pierde su derecho a exigir el cobro.

2.2. Cómputo

El plazo de cuatro años de prescripción comienza a correr una vez transcurrido el período voluntario de declaración o de autoliquidación. Como los artículos 67 y 87 del Reglamento establecen como regla general el plazo de seis meses para las transmisiones *mortis causa* y de treinta días hábiles para las transmisiones gratuitas *inter vivos* contados ambos desde el devengo del impuesto, tendremos que la prescripción se produce a los cuatro años y seis meses para las sucesiones y cuatro años y un mes para las donaciones.

Ejemplo:

Felipe fallece el 15 de enero de 2010.

El impuesto prescribe el 15 de julio de 2014.

Este sería el plazo de prescripción para la acción de liquidar de la Administración. En la acción para el cobro, el plazo sería también de cuatro años pero contados desde que finalice el plazo de pago voluntario de la deuda.