Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100 - Fax: 922 922 381

CONSULTA OTROS TRIBUTOS

CONSULTA Nº: 63 (25/05/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 26-sexies Texto Refundido Art.56.3 Ley General Tributaria Art. 22 Ley 29/1987

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante plantea un supuesto de donación entre parientes del Grupo II de parentesco, sin patrimonio preexistente, en el que, realiza los cálculos de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), teniendo en cuenta la nueva redacción dada a la bonificación de la cuota por parentesco desde el 1 de enero de 2020. Para ello, plantea dos situaciones, una donación por importe de 745.000 € y otra de 755.000 €, y compara los resultados.

A) <u>Donación de 745.000 €:</u> la cuota íntegra correspondiente a esta base liquidable, la obtiene tras la aplicación de la tarifa, resultando un importe de 183.656,26 €. El consultante calcula la nueva bonificación y obtiene los siguientes resultados:

-La bonificación asciende a 54.450 + 64.328,13=118.778,13 €

-La cuota a pagar asciende a 183.656,26 - 118.778,13= 64.878,13 €.

B) <u>Donación de 755.000 €:</u> la cuota íntegra correspondiente a esta base liquidable, la obtiene tras la aplicación de la tarifa, resultando un importe de 186.631,26 €. El consultante calcula la nueva bonificación y obtiene los siguientes resultados:

-La bonificación asciende a 54.450 + 52.652,50=107.102,50 €

-La cuota a pagar asciende a 186.631,26 - 107.102,50= 79.528,76 €.

Con estos datos compara los resultados de ambas situaciones y concluye que el que obtiene una donación superior se queda con un neto inferior, por lo que siguiendo el artículo 56.3 de la Ley General Tributaria, se produce error de salto y la cuota debe reducirse al menos en dicha cantidad:

Donación …..745.000,00	Donación…..755.000,00
Cuota ISD….. 64.878,13	Cuota ISD…. 79.528,76
Líquido……..690.121,87	Líquido…….675.471,24

Finaliza la consulta calculando la cuota a reducir en el ISD, conforme al procedimiento establecido en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, señalando que hay que minorar la cuota en 12.347,50 €, porque a un incremento de cuota íntegra de 1.631,26 (186.631,26 -185.000), le correspondería un incremento de cuota a pagar de 13.978,76 €, por lo que al ser superior a 1.631,26, la cuota final deberá reducirse hasta llegar a esa cuantía, al entender que hay error de salto.

Consulta si son correctas sus conclusiones, por existir error de salto.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- En el ISD, la cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base liquidable la tarifa del impuesto, que, tras su cálculo, es objeto de corrección por el coeficiente multiplicador correspondiente y se obtiene la cuota tributaria, y sobre ésta se practica la bonificación existente en Canarias resultando la cuota líquida, la cual, si no hay deducción por doble imposición internacional, será la cuota a pagar.

En este peculiar procedimiento de cálculo de la cuota final a pagar, surge una situación de doble progresividad, la primera, tras aplicar la tarifa del impuesto a la base liquidable, y la segunda derivada de incrementar ese resultado obtenido -la cuota íntegra- en un coeficiente multiplicador que varía en función del grado de parentesco y del patrimonio preexistente del donatario; razón por la cual, el legislador ha regulado un procedimiento para corregir este el error de salto en este impuesto, al tener delante una posible distorsión del principio de capacidad económica a gravar. Por eso, entendemos, que el error de salto del artículo 22.2 de la Ley 29/1987 sólo puede aplicarse en sentido literal, esto es, en el cálculo de la cuota tributaria -cuota íntegra por coeficiente multiplicador-, y no, como hace el consultante, en la cuota líquida -cuota tributaria menos bonificación-.

- La aplicación que el consultante realiza del error de salto es inadecuada porque, si bien acude al artículo 56.3 de la LGT para determinar su existencia, como no se da el presupuesto de hecho, no sigue el procedimiento contemplado en dicho precepto para corregirlo, sino que, acude al procedimiento regulado en el artículo 22.2 de la LISD -previsto sólo para corregir la doble progresividad de la cuota tributaria- y hace sus cálculos con la cuota líquida resultante de la bonificación, a la que no le afecta la progresividad, sino un beneficio fiscal. En opinión de este centro directivo, se confunde la finalidad del error de salto de corregir los efectos de la progresividad, con el resultado de una decisión de política fiscal de no bonificar por igual a todos los sujetos pasivos, atendiendo, como siempre, al principio de capacidad económica.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, este centro directivo en uso de la atribución conferida en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y en relación con el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante plantea un supuesto de donación entre parientes del Grupo II de parentesco, sin patrimonio preexistente, en el que, realiza los cálculos de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), teniendo en cuenta la nueva redacción dada a la bonificación de la cuota por parentesco desde el 1 de enero de 2020. Para ello, plantea dos situaciones, una donación por importe de 745.000 € y otra de 755.000 €, y compara los resultados.

A) <u>Donación de 745.000 €:</u> la cuota íntegra correspondiente a esta base liquidable, la obtiene tras la aplicación de la tarifa, resultando un importe de 183.656,26 €. El consultante calcula la nueva bonificación y obtiene los siguientes resultados:

-La bonificación asciende a 54.450 + 64.328,13=118.778,13 €

-La cuota a pagar asciende a 183.656,26 - 118.778,13= 64.878,13 €.

B) <u>Donación de 755.000 €:</u> la cuota íntegra correspondiente a esta base liquidable, la obtiene tras la aplicación de la tarifa, resultando un importe de 186.631,26 €. El consultante calcula la nueva bonificación y obtiene los siguientes resultados:

-La bonificación asciende a 54.450 + 52.652,50=107.102,50 €

-La cuota a pagar asciende a 186.631,26 - 107.102,50= 79.528,76 €.

Con estos datos compara los resultados de ambas situaciones y concluye que el que obtiene una donación superior se queda con un neto inferior, por lo que siguiendo el artículo 56.3 de la Ley General Tributaria, se produce error de salto y la cuota debe reducirse al menos en dicha cantidad:

Donación …..745.000,00	Donación…..755.000,00
Cuota ISD….. 64.878,13	Cuota ISD…. 79.528,76
Líquido……..690.121,87	Líquido…….675.471,24

Finaliza la consulta calculando la cuota a reducir en el ISD, conforme al procedimiento establecido en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, señalando que hay que minorar la cuota en 12.347,50 €, porque a un incremento de cuota íntegra de 1.631,26 (186.631,26 -185.000), le correspondería un incremento de cuota a pagar de 13.978,76 €, por lo que al ser superior a 1.631,26, la cuota final deberá reducirse hasta llegar a esa cuantía, al entender que hay error de salto.

Consulta si son correctas sus conclusiones, por existir error de salto.

SEGUNDO.- Vamos a comenzar la contestación a esta consulta analizando cada uno de los cálculos realizados en el escrito de petición de consulta, para, por un lado, verificar si son correctos, y, por otro lado, entender el procedimiento que le ha llevado a concluir que concurre la figura, conocida doctrinalmente, como "error de salto".

Para ello es necesario que tengamos en cuenta la nueva redacción que la Ley 19/2019, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020, ha dado al artículo 26 sexies, que regula la bonificación de la cuota por parentesco, del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido), y que ha llevado al consultante a plantearse la aparición de la citada figura:

> *"Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones inter vivos, siempre que la donación se formalice en documento público. No será necesaria esta formalización cuando se trate de contratos de seguros que deban tributar como donación.*
>
> *El porcentaje de bonificación será el que corresponda de los siguientes:*
> *Grupo I: el 99,9 por 100 con independencia del importe de la cuota tributaria.*
> *Grupo II: hasta 55.000 euros se bonificará en un 99,9 por 100.*
> *El exceso de cuota superior a 55.000 euros se bonificará de la forma siguiente:*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 55.000 euros e inferior o igual a 65.000 euros: el 90 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 65.000 euros e inferior o igual a 95.000 euros: el 80 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 95.000 euros e inferior o igual a 125.000 euros: el 70 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 125.000 euros e inferior o igual a 155.000 euros: el 60 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 155.000 euros e inferior o igual a 185.000 euros: el 50 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 185.000 euros e inferior o igual a 215.000 euros: el 40 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 215.000 euros e inferior o igual a 245.000 euros: el 30 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 245.000 euros e inferior o igual a 275.000 euros: el 20 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 275.000 euros e inferior o igual a 305.000 euros: el 10 por 100.*
> *Esta bonificación no será aplicable a aquellas adquisiciones inter vivos que en los 3 años anteriores se hayan beneficiado de la bonificación prevista en este artículo, salvo que, en dicho plazo, se produzca su adquisición "mortis causa»".*

Este cambio normativo supone que el porcentaje de la bonificación de la cuota tributaria, pasa de ser un porcentaje único a varios porcentajes que van disminuyendo a medida que esta cuota aumenta; y, en este sentido, el supuesto planteado por el consultante analiza los efectos que tiene este beneficio fiscal en una donación entre parientes del Grupo II de parentesco, sin patrimonio preexistente, diferenciando dos situaciones: una donación por importe de 745.000 € y otra de 755.000 €.

A) <u>Donación de 745.000 €:</u> la cuota íntegra correspondiente a esta base liquidable, se obtiene tras la aplicación de la tarifa del ISD recogida en el artículo 21.2[1] de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, Ley 29/1987), resultando un importe de 183.656,26 €, que, tras aplicar el coeficiente multiplicador del 1,00 previsto en el artículo 22.2 de la Ley 29/1987 (que más adelante veremos), se origina la cuota tributaria que, evidentemente, en este caso, coincide con la cuota íntegra.

La aplicación de la nueva bonificación canaria a la cuota tributaria conlleva, primeramente, dividir la cuota en dos partes: 55.000 € por un lado, y el resto de la cuota resultante de restar estos 55.000 €, es decir, 128.656,26 € (183.656,26 – 55.000):

- Los primeros 55.000 están bonificados al 99,90 por ciento, con lo que la cuota tributaria bonificada es 54.945 € (no 54.450 que señala en su escrito el consultante), y la cuota a pagar es 55 €. El error parte de que aplicó una bonificación del 99 por ciento.

- El resto de la cuota tributaria, 128.656,26, se sitúa en el tramo del 50 por ciento de bonificación, con lo que la cuota tributaria bonificada es 64.328,13 €, y la cuota a pagar por esta parte asciende a 64.328,50 € (128.656,26 – 64.328,13).

Por lo que el total de la cuota a pagar tras la bonificación de la cuota tributaria es 64.383,13 € (no 64.878,13 que señala el consultante). Al igual que expresamos anteriormente, el error parte de que en este tramo la bonificación es del 99,90 por ciento y no del 99 por ciento.

B) <u>Donación de 755.000 €:</u> la cuota íntegra correspondiente a esta base liquidable, se obtiene tras la aplicación de la tarifa del ISD recogida en el artículo 21 de la Ley 29/187, resultando 186.631,26 €, que, tras multiplicar por el coeficiente multiplicador del 1,00, previsto en el artículo 22 del mismo cuerpo legal la cuota tributaria coincide con la cuota íntegra.

---

1 Artículo 21. Tarifa.

1. La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

La aplicación de la bonificación autonómica a la cuota tributaria conlleva, primeramente, dividir la cuota en dos partes: 55.000 € por un lado, y el resto de la cuota resultante de restar estos 55.000 €, esto es, 131.631,26 € (186.631,26 – 55.000):

-Los primeros 55.000 están bonificados al 99,90 por ciento, con lo que la cuota tributaria bonificada es 54.945 € (no 54.450 que expone el consultante), y la cuota a pagar es 55 €.

-El resto de la cuota tributaria, 131.631,26, se sitúa en el tramo del 40 por ciento de bonificación, con lo que la cuota tributaria bonificada es 52.652,50, y la cuota a pagar por esta parte asciende a 78.978,76 € (131.631,26 – 52.652,50).

Por lo que el total de la cuota a pagar tras la bonificación de la cuota tributaria es 79.033,76 € (no 79.528,76 € que calculó el consultante).

En el siguiente cuadro vemos el resumen de los datos calculados, en las opciones A) y B):

Base Imponible	**Base Liquidable**	**Cuota íntegra**	**Cuota tributaria**	**Bonificación**	**Cuota líquida**
745.000	745.000	183.656,26	183.656,26	119.273,13	64.383,13
755.000	755.000	186.631,26	186.631,26	107.597,50	79.033,76

Aunque, como hemos visto, existen pequeños errores en los cálculos realizados por el consultante, éstos no tienen ninguna trascendencia para analizar sus conclusiones.

Llegados a este punto, y teniendo en cuenta las cifras correctas de estos cálculos, el consultante resume los datos obtenidos comparando el neto o líquido obtenido por el donatario, después del ISD pagado, concluyendo que *"el que obtiene una donación superior se queda con un neto inferior. La cuota debe reducirse al menos en dicha cantidad",* al considerar que se produce el error de salto establecido en el artículo 56.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT):

Donación …..745.000
Cuota ISD……64.383,13 (no 64.878,13)
Líquido……..680.616,87 (no 690.121,87)

Donación…..755.000
Cuota ISD…. 79.033,76 (no 79.528,76)
Líquido…… 675.966,24 (no 675.471,24)

La conclusión final a la que llega la persona física consultante, sólo es correcta en la primera parte, esto es, respecto a que si se obtiene una donación superior (mayor base), pagará más impuesto y tendrá menor bonificación, con lo que la donación recibida -en sus palabras, "Líquido"-, será menor, pues en esto consiste el principio constitucional de capacidad económica. Sin embargo, la segunda parte, relativa a que, por recibir menos líquido, debe reducirse la cuota a pagar, porque hay error de salto, ya lo adelantamos, no es correcta, pues, no es esa la finalidad de dicha figura, además de incumplir el principio constitucional citado.

Y finaliza su exposición calculando la cuota a reducir en el ISD, conforme al procedimiento establecido en el artículo 22 de la Ley 29/1987, y no el del artículo 56.3 de la LGT, señalando que hay que minorar la cuota en 12.347,50 €, porque a un incremento de cuota íntegra de 1.631,26 (186.631,26 - 185.000), le correspondería un incremento de cuota a pagar de

13.978,76 €, por lo que al ser superior a 1.631,26, la cuota final deberá reducirse hasta llegar a esa cuantía, al entender que hay error de salto. Sin perjuicio de que, habría un pequeño error aritmético en este cálculo (la cuota a pagar sería 13.218,76 €), no es necesario detenernos en este punto, puesto que, los pasos dados no son correctos, como seguidamente veremos.

TERCERO.- El error de salto no se encuentra definido expresamente en nuestro ordenamiento jurídico, pero sí regulado, como ahora analizaremos, teniendo como finalidad corregir los efectos que la progresividad puede llegar a tener en las cuotas tributarias resultantes, cuando con ella pueda derivar una distorsión, o injusta aplicación, del principio de capacidad económica.

El profesor Albiñana[2] define al error de salto como *"El que corrigen las leyes de ciertos impuestos por salto en el tipo de gravamen cuando se trata de tarifas progresivas por clases (no por tramos o escalones)"*.

Doctrinalmente se diferencian tres tipos de progresividad:

-Progresividad por clases: se establecen distintos grupos de renta y a cada grupo se le aplica un tipo impositivo.

-Progresividad por escalones: se determinan una serie de escalones de renta y se aplica un tipo de gravamen diferente para cada escalón de renta.

-Progresividad continua: a cada fracción de renta se le aplica un tipo impositivo distinto, por pequeña que sea la diferencia entre las rentas.

No es el momento de analizar cada una de ellas, pero sí destacar que como ejemplo de la primera, a la que se refiere el profesor Albiñana, lo encontramos en el ISD, cuando se establecen distintos coeficientes multiplicadores sobre la cuota íntegra, atendiendo a la relación de parentesco y al patrimonio preexistente de los sujetos pasivos, herederos o donatarios, encontrando en este último elemento, la clasificación de grupos de renta que caracteriza a la progresividad por clases.

Con carácter general, esta figura se recoge en el ya citado artículo 56 de la LGT, en su apartado 3, pero reproducimos el precepto entero dado que define los tipos de cuota que existen en el derecho tributario, previendo sólo sobre la cuota íntegra el error de salto, y no sobre la cuota tributaria o la cuota líquida, (el subrayado y la negrita es nuestro):

"Artículo 56. Cuota tributaria.

1. La cuota íntegra se determinará:
a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.
b) Según cantidad fija señalada al efecto.
2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley.

2 "Términos tributarios y afines", 2005, ediciones CEF, César Albiñana García-Quintana.

3. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso.
Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados.
4. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso.
5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.
6. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo".

Y con carácter particular, también la contempla el artículo 22 de la Ley 29/1987, cuando trata de corregir la doble progresividad existente en el ISD. La primera, tras aplicar la tarifa del impuesto a la base liquidable, y la segunda derivada de incrementar ese resultado obtenido -la cuota íntegra- en un coeficiente multiplicador que varía en función del grado de parentesco y del patrimonio preexistente del donatario, para obtener la cuota tributaria, (el subrayado y la negrita es nuestro):

"*Artículo 22. Cuota tributaria****.***

1. La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicará el que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20:

Patrimonio preexistente – Euros	***Grupos del artículo 20***		
	I y II	***III***	***IV***
De 0 a 402.678,11	*1,0000*	*1,5882*	*2,0000*
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43.....	*1,0500*	*1,6676*	*2,1000*
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98...	*1,1000*	*1,7471*	*2,2000*

Más de 4.020.770,98.....	*1,2000*	*1,9059*	*2,4000*

Cuando la diferencia entre la <u>cuota tributaria</u> obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso*. (...)".*

Atendiendo a las normas expuestas, y teniendo en cuenta el supuesto planteado en la consulta, nos planteamos dos cuestiones:

1. La posible aplicación directa del error de salto recogido en el artículo 56.3 de la LGT, cuando se cumpla el presupuesto de hecho recogido.

2. La posible aplicación de lo previsto en la Ley 29/1987 a la cuota líquida del ISD (después de la bonificación), y no sólo a la cuota tributaria (al aplicar el coeficiente multiplicador).

La respuesta a la primera cuestión, entendemos, ha de ser afirmativa, puesto que no se establece una remisión a la normativa de cada impuesto, y, además, permite que la reducción de la cuota íntegra, se haga de oficio por la Administración actuante. Por tanto, si se da el presupuesto de hecho, esto es, que ante un incremento de la base imponible resulte un incremento de la cuota íntegra superior al incremento de la base, la cuota íntegra deberá reducirse para que su importe sea, como mucho, equivalente al incremento total de la base. Veamos con un ejemplo la aplicación práctica del error de salto:

Base liquidable 130.000…….Cuota íntegra 4.500
Base liquidable <u>131.000</u>…….Cuota íntegra <u>7.500</u>
Incremento 1.000 3.000

La cuota íntegra de 3.000 ha de reducirse en 2.000, para que su cuantía máxima sea equivalente al incremento de la base, es decir, 1.000 €.

Si atendemos a los datos obtenidos en el supuesto de donación que estamos analizando en esta consulta, recordemos que a un incremento de la base de 10.000 € le correspondería un incremento de la cuota íntegra de 2.975 €, por tanto, inferior al incremento de la base:

	Base Imponible	**Base Liquidable**	**Cuota íntegra**	**Cuota tributaria**	**Bonificación**	**Cuota líquida**
	745.000	745.000	183.656,26	183.656,26	119.273,13	64.383,13
	755.000	755.000	186.631,26	186.631,26	107.597,50	79.033,76
Diferencia	**+ 10.000**		**+ 2.975**			

De lo que claramente se desprende que no se da el presupuesto de hecho del artículo 56.3 de la LGT, y, por tanto, no procede reducir cuota alguna, al menos por aplicación del error de salto general regulado en la LGT.

En cuanto a la segunda cuestión, entendemos que el legislador ha regulado el error de salto en el ISD, al tener delante otra posible manifestación de una distorsión del principio de capacidad económica[3], como es la doble progresividad existente en el cálculo de la cuota del ISD, ya que, calculada la cuota íntegra, ésta se ha de incrementar con un coeficiente multiplicador para obtener la cuota tributaria. Por lo que la cuota líquida, no quedaría afectada y no es necesario adoptar ninguna medida protectora de la capacidad económica.

No olvidemos que, en el ISD, la cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base liquidable la tarifa del impuesto, que la cuota tributaria deriva de aplicar a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador, y que la cuota líquida se obtiene de aplicar la bonificación correspondiente a la cuota tributaria.

Precisamente por el peculiar procedimiento existente en el ISD en el cálculo de la cuota final a pagar, teniendo presente en todo momento la capacidad económica a gravar, es por lo que, entendemos, que el error de salto de la Ley 29/1987 sólo puede aplicarse en sentido literal, esto es, en el cálculo de la cuota tributaria -cuota íntegra por coeficiente multiplicador-, y no, como hace el consultante, en la cuota líquida -cuota tributaria menos bonificación-.

Por lo que, si aplicamos el contenido del artículo 22.2 de la Ley 29/1987 al supuesto de la donación planteada, nos daría como resultado la inexistencia de error de salto puesto que al estar situados en el primer bloque (Grupo II de parentesco y patrimonio preexistente inferior a

---

3 Existe otro supuesto, el recogido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

"*Artículo 31. Límite de la cuota íntegra.*

Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos:

a) No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.

Dos. Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho Impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en este último tributo. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior".

402.678,11 €), el coeficiente es el 1,00 y no hay incremento de la cuota íntegra, ni situación tributaria alguna que haya que proteger.

La aplicación que el consultante realiza del error de salto es inadecuada porque, si bien acude al artículo 56.3 de la LGT para determinar su existencia, como no se da el presupuesto de hecho, no sigue el procedimiento contemplado en dicho precepto para corregirlo, sino que, acude al procedimiento regulado en el artículo 22.2 de la Ley 29/1987 -previsto sólo para corregir la doble progresividad de la cuota tributaria- y hace sus cálculos con la cuota líquida resultante de la bonificación, a la que no le afecta la progresividad, sino un beneficio fiscal. En nuestra opinión, confunde la finalidad del error de salto de corregir los efectos de la progresividad, con el resultado de una decisión de política fiscal de no bonificar por igual a todos los sujetos pasivos, atendiendo, como siempre, al principio de capacidad económica.

En virtud de todo lo anterior, no compartimos que exista error de salto en el supuesto de donación planteado.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- En el ISD, la cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base liquidable la tarifa del impuesto, que, tras su cálculo, es objeto de corrección por el coeficiente multiplicador correspondiente y se obtiene la cuota tributaria, y sobre ésta se practica la bonificación existente en Canarias resultando la cuota líquida, la cual, si no hay deducción por doble imposición internacional, será la cuota a pagar.

En este peculiar procedimiento de cálculo de la cuota final a pagar, surge una situación de doble progresividad, la primera, tras aplicar la tarifa del impuesto a la base liquidable, y la segunda derivada de incrementar ese resultado obtenido -la cuota íntegra- en un coeficiente multiplicador que varía en función del grado de parentesco y del patrimonio preexistente del donatario; razón por la cual, el legislador ha regulado un procedimiento para corregir este el error de salto en este impuesto, al tener delante una posible distorsión del principio de capacidad económica a gravar. Por eso, entendemos, que el error de salto del artículo 22.2 de la Ley 29/1987 sólo puede aplicarse en sentido literal, esto es, en el cálculo de la cuota tributaria -cuota íntegra por coeficiente multiplicador-, y no, como hace el consultante, en la cuota líquida -cuota tributaria menos bonificación-.

- La aplicación que el consultante realiza del error de salto es inadecuada porque, si bien acude al artículo 56.3 de la LGT para determinar su existencia, como no se da el presupuesto de hecho, no sigue el procedimiento contemplado en dicho precepto para corregirlo, sino que, acude al procedimiento regulado en el artículo 22.2 de la LISD -previsto sólo para corregir la doble progresividad de la cuota tributaria- y hace sus cálculos con la cuota líquida resultante de la bonificación, a la que no le afecta la progresividad, sino un beneficio fiscal. En opinión de este centro directivo, se confunde la finalidad del error de salto de corregir los efectos de la progresividad, con el resultado de una decisión de política fiscal de no bonificar por igual a todos los sujetos pasivos, atendiendo, como siempre, al principio de capacidad económica.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las Palmas de Gran Canaria, 25 de mayo de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García