



# Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Máster Universitario en Asesoría Fiscal

Trabajo Fin de Máster  
Curso 2017 - 2018

## **ESTUDIO COMPARATIVO DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS SUCESIONES EN EL ISD EN LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

**Autor:** Juan Pertierra García

**Tutor:** Juan Benito Gallego López



## RESUMEN

---

El presente Trabajo de Fin de Máster pretende exponer las diferentes regulaciones de la tributación de las sucesiones en función de la Comunidad Autónoma, comparando las medidas que, en el marco de sus competencias, éstas han adoptado para así ver el efecto real de las mismas y la disparidad de tributación que dichas medidas han generado. El trabajo tiene un espíritu crítico con la normativa vigente pero siempre desde una perspectiva constructiva, tratando de buscar el fundamento de las actuales normas y justificando todos los cambios que se propongan, así como denunciando las situaciones de desigualdad injustificadas a fin de una aplicación más justa del gravamen sobre las sucesiones.

Para ello se compararán las principales medidas adoptadas por todas las Comunidades Autónomas de España, con la salvedad de País Vasco, Ceuta y Melilla y Navarra, debido a las peculiaridades en materia tributaria de estas y únicamente aquellas que han entrado en vigor antes del 31 de diciembre de 2017 con el fin de evita la distorsión del trabajo por medidas aprobadas durante la realización del mismo, ofreciendo así un marco estable para comparar la tributación de las sucesiones. De igual modo, el trabajo pretender comparar únicamente las situaciones más frecuentes y que afectan a la generalidad de los contribuyentes, dentro de las sucesiones, por lo que se obviará toda mención a posibles reducciones sobre la base imponible, bonificaciones, deducciones u otros beneficios fiscales referentes a empresas o negocios profesionales y a bienes de carácter histórico y cultural.

La principal conclusión alcanzada con la realización de este Trabajo de Fin de Máster es la necesidad de abordar una reforma estructural del Impuesto que le dote de mayor sentido, adaptación a los tiempos actuales y respaldo social. Ello se fundamenta en la injustificada disparidad de tributación entre las CC.AA., la obsolescencia de la norma marco estatal y la caótica estructura que presenta, plagada de excepciones y supuestos especiales que hacen que los tipos aplicables recogidos en la norma no sean más que ficticios.



## ÍNDICE

---

• Abreviaturas _____	6
• Introducción al trabajo _____	8
1. La tributación de las sucesiones en España: Dualidad Estado–CC.AA. _____	12
1.1. Breve repaso histórico a la tributación de las sucesiones en España _____	13
1.2. El marco normativo estatal de la tributación de las sucesiones _____	14
1.3. Competencias normativas de las CC.AA. en el ISD _____	19
2. Análisis comparativo entre las diversas CC.AA. _____	25
2.1. Régimen de equiparaciones _____	25
2.2. Medidas relativas al parentesco _____	28
2.2.1. Parentesco cercano (grupos I y II) _____	30
2.2.2. Parentesco lejano o inexistente (grupos III y IV) _____	32
2.3. Medidas por minusvalía _____	33
2.4. Medidas para los seguros de vida _____	36
2.5. Medidas sobre la vivienda habitual _____	38
2.6. Tarifa del Impuesto _____	41
2.7. Cuantías y coeficientes vinculadas al patrimonio preexistente _____	44
2.8. Otros beneficios fiscales particulares _____	46
• Conclusiones _____	49
• Bibliografía _____	54
• Webgrafía _____	56
• Anexo I: Normativa _____	57
• Anexo II: Jurisprudencia _____	60

## ABREVIATURAS

---

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

RISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

IRPF: Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio.

LIP: Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

LAU: Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

ITP-AJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

C.A.: Comunidad autónoma.

CC.AA.: Comunidades autónomas.

CE: Constitución española.

UE: Unión europea.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TS: Tribunal Supremo.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

TC: Tribunal Constitucional.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

TEAR: Tribunal Económico-Administrativo Regional.

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

## INTRODUCCIÓN AL TRABAJO

---

La elección del tema del presente trabajo se fundamenta en la gran actualidad y controversia del tema abordado, habiéndose incluso producido recientemente movilizaciones sociales de gran importancia en aquellas regiones que establecen gravámenes más altos y a la adopción de medidas para aplacar este clamor social. De este modo, la actualidad, el trasfondo de justicia social y el haber residido en varias CC.AA. con tributaciones sobre las sucesiones muy diferentes han sido determinantes en la elección del tema.

El objetivo del trabajo es ofrecer una comparativa del efecto real sobre la tributación de las medidas adoptadas por las CC.AA. en materia de gravamen sobre las sucesiones. Ello se conseguirá viendo todas las medidas con perspectiva no limitándose a analizarlas sin ponerlas en relación e intentando vislumbrar el objetivo que el legislador autonómico perseguía cuando las adoptó. De igual modo, se ofrecerán soluciones y opciones de reforma con ánimo crítico pero constructivo y se pondrán de manifiesto aquellas situaciones que podrían considerarse injustas o absurdas.

La metodología empleada ha consistido principalmente en el manejo de los textos normativos aprobados por el Estado y las CC.AA. en los apartados que hacen referencia a la tributación de las sucesiones para su comparación. De otro lado, se han consultado informes elaborados por la propia administración, así como artículos y publicaciones especializadas donde se ponga de manifiesto el efecto real de las medidas adoptadas por las CC.AA. Igualmente se han tomado en consideración la opinión de diversos estudiosos con el fin de ver qué medidas de reforma (o la no necesidad de reformar) sugieren. En cualquier caso, el trabajo ha perseguido en todo momento ser un nuevo enfoque de estudio por lo que no se ha reproducido prácticamente ninguna opinión o resultado, intentando siempre desde estas obtener una propia opinión y no limitándose a comulgar plenamente con las de otros.

En el trabajo se podrá encontrar una primera sección dedicada a introducir la tributación de las sucesiones en España, destinada especialmente a explicar la estructura de liquidación del Impuesto y la dualidad entre el Estado central y las Comunidades Autónomas en cuanto a su regulación y gestión. Una segunda sección abordará, una vez expuestas las materias sobre las que las Comunidades Autónomas pueden adoptar medidas, las concretas que han adoptado comparándolas entre ellas e intentando buscar un patrón de homogeneidad, así como el fundamento de estas medidas. En la sección de conclusiones podremos encontrar también diversas sugerencias de reforma del Impuesto, en base a lo aprendido a lo largo de la elaboración del trabajo.

En lo referente al estado de la doctrina, parte de esta<sup>1</sup> se muestra favorable a la reforma del Impuesto y es contraria al actual sistema por las disparidades injustificadas en el tratamiento tributario que genera. En este sentido se han propuesto reformas de carácter muy diverso que van desde la supresión de la exigencia de gravamen en las transmisiones a título lucrativo *mortis causa* (al menos para aquellos parientes más próximos) hasta la retirada de las competencias sobre este Impuesto a las CC.AA. pasando por distintas medidas de carácter unificador e integrador. Los argumentos a favor del mantenimiento del Impuesto son su función redistributiva de la riqueza, su arraigo en nuestro país y los de nuestro entorno<sup>2</sup> y su mayor aceptación al exigirse tras el fallecimiento y no en vida.

Frente a los argumento empleados por aquellos favorables al mantenimiento del Impuesto, los autores favorables a su supresión o a su reforma integral emplean idéntica argumentación pretendiendo darle la vuelta, indicando que esta figura impositiva no está cumpliendo su función de redistribuir la riqueza y mitigar las diferencias sociales, sino que

---

<sup>1</sup> Entre ellos podemos encontrar a: ZURERA HERNÁNDEZ, Antonio y BRIONES FERNÁNDEZ, Luis: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Conveniencia de que subsista la imposición sobre las sucesiones y donaciones”. *Propuesta para la reforma de los impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015 o a ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: “La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión”. En Revista Quincena Fiscal num.1/2017 parte Editorial.

<sup>2</sup> ZURERA HERNÁNDEZ, Antonio y BRIONES FERNÁNDEZ, Luis: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Conveniencia de que subsista la imposición sobre las sucesiones y donaciones”. *Propuesta para la reforma de los impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, ob. cit., pág. 55.

las acrecienta, que en los tiempos actuales ya no goza de aceptación social y arraigo y que pretender justificarlo en su exigencia tras el fallecimiento no es más que una suerte de chantaje o amenaza de gravamen que lo sustituya y sea exigido en vida. Esgrimen también los argumentos de una doble imposición, en tanto que los bienes gravados por la transmisión *mortis causa* ya lo han sido en vida del causante, y una desincentivación de la acumulación de capital con fines productivos.

Es también necesario destacar que esta crítica a la disparidad producida por la acción legislativa autonómicas se efectúa tanto contra aquellas CC.AA. que fijan una tributación muy elevada como contra las que han optado por suprimir la tributación efectiva para diversos colectivos, al entender que esto es algo que únicamente la norma estatal debe hacer o que, al menos, dicha normativa debe prever la posibilidad de no exigir el gravamen (algo que no hace) para que estas medidas sean válidas. Esta opinión es contraria a la defendida por TOVILLAS MORÁN<sup>3</sup>, al entender este autor que las CC.AA. son competentes para suprimir el Impuesto por haber cedido el legislador de manera voluntaria y deliberada la posibilidad de regular esta cuestión.

En cuanto a la jurisprudencia, hasta ahora había sido benévola con las normas aprobadas por las CC.AA<sup>4</sup>. pero recientemente se ha mostrado más severa ante el auge en años pasados de medidas que excedían de los límites legales y que suponían una vulneración a nuestro ordenamiento jurídico<sup>5</sup>. De este modo, se han ido contraviniendo medidas de marcado perfil discriminatorio (principalmente aquellas que exigían residencia en una concreta comunidad autónoma para aprovecharse de beneficios fiscales) y varias CC.AA.

---

<sup>3</sup> TOVILLAS MORÁN, José María: “Las Comunidades Autónomas son competentes para suprimir jurídicamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi num.10/2005 parte Opinión profesional. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2005.

<sup>4</sup> CALVO VÉRGEZ, Juan: “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del Impuesto”. Revista Quincena Fiscal num.5/2015 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2015. Página 1-7.

<sup>5</sup> VARONA ALABERN, Juan Enrique: “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Revista Quincena Fiscal num.16/2014 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2014.

han visto sus normas anuladas o se han visto obligadas a retroceder en sus pretensiones normativas.

## **1. La tributación de las sucesiones en España: La dualidad Estado–CC.AA.**

La tributación de las sucesiones en España ha sufrido numerosos cambios a lo largo del tiempo, existiendo periodos donde ni siquiera se exigía gravamen alguno sobre las sucesiones o era un tributo que permanecía unido a otros, no contando con entidad separada de la que hoy en día gozan las transmisiones a título lucrativo. Por lo tanto, es un gravamen que ha ido cambiando a lo largo de la Historia en cuanto a su exigibilidad, configuración normativa y estructura.

En nuestro actual ordenamiento jurídico, la tributación de las sucesiones presenta una dualidad en cuanto a su regulación y gestión entre el Estado y las CC.AA. En este sentido, la ley base que regula la tributación de las sucesiones (y de las donaciones, agrupando así las disposiciones patrimoniales a título gratuito) es estatal, siendo esta la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De igual modo, cuenta con el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para desarrollar dicha norma de rango legal.

Por su parte y con base a la configuración del estado autonómico y atribución de competencias a las CC.AA. que realiza el Título VIII “De la Organización Territorial del Estado” de nuestra vigente Constitución y su desarrollo normativo por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las CC.AA. tiene capacidad para modificar determinados aspectos regulados por la normativa estatal, aplicándose esta en caso de no haber ejercido las CC.AA. tales competencias normativas. Todas las CC.AA. han ejercido tales competencias, en mayor o menor medida, generando así múltiples regímenes de tributación de las sucesiones, en función de donde

tuviera la residencia el causante y produciendo uno de los principales problemas que se le achacan a la actual regulación, la disparidad y desigualdad entre las distintas CC.AA.

### **1.1. Breve repaso histórico a la tributación de las sucesiones en España**

Como señala ALVAREZ ARROYO<sup>6</sup>, el origen del ISD se remonta a la época de Octavio Augusto, en la Roma imperial. En España no es hasta finales del siglo XVIII cuando aparece un gravamen sobre las sucesiones, de la mano de Carlos IV y cuyo fin último parece que era financiar a la Hacienda Real, mermada en recursos por las guerras acaecidas contra Francia.

No sería hasta las Cortes de Cádiz, que se crearía un nuevo gravamen sobre las sucesiones, que se asemejaba más a nuestro actual ITP-AJD, pues se pagaba por cada testamento otorgado. Las propias Cortes de Cádiz abolirían este Impuesto y regresaría con la restauración absolutista, apareciendo en el primer tercio del siglo XIX uno de los aspectos definitorios de nuestra actual imposición sobre las sucesiones, la graduación en función del parentesco.

Como vemos, el gravamen de las sucesiones en estos mencionados periodos fue intermitente, con épocas de vigencia de un gravamen y épocas con ausencia de este, y cuya entidad propia como carga fiscal era difusa, confundiéndose en ocasiones con nuestro actual ITP-AJD. Será con la reforma tributaria de Mon-Santillán a mediados del siglo XIX cuando la tributación de las sucesiones se consolida en España, quedando implantado con carácter prácticamente definitivo.

---

<sup>6</sup> ALVAREZ ARROYO, Francisco: “La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión”, ob. cit., página 1.

Diversas reformas acontecerían en los años siguientes siendo, en el año 1900, de la mano del Ministro de Hacienda Fernández de Villaverde, cuando se establece otro de los elementos clave en la actualidad, los tipos de gravamen progresivos. Esta imposición continuaría bajo la Segunda República e incluso tras la Guerra Civil Española y aparecerían aspectos que se mantiene hoy en día como son la adición de bienes.

Será en 1967, durante el periodo de Dictadura, cuando la tributación de las sucesiones adquiere de forma definitiva entidad propia, separándose de otros impuestos con los que había convivido bajo una misma regulación, similares al actual ITP-AJD.

Sería ya en Democracia cuando se promulga la LISD<sup>7</sup> alcanzando así la norma marco actual, sin perjuicio de las múltiples reformas que ha sufrido.

## **1.2. El marco normativo estatal de la tributación de las sucesiones**

Actualmente, la regulación normativa de la tributación de las sucesiones sigue el siguiente esquema: En primer lugar, tenemos la Constitución Española. De ella podemos destacar el Título VIII “De la Organización Territorial del Estado” y en particular el artículo 157 donde se recogen los recursos de las CC.AA. Luego nos encontramos con la LOFCA<sup>8</sup> para posteriormente tener que fijar nuestra atención en los distintos Estatutos de Autonomía. También debemos tener presente la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

---

<sup>7</sup> Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

<sup>8</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Una vez recorrido este camino normativo, es la LISD la concreta norma que regula la tributación de las sucesiones y que indica qué cuestiones pueden ser reguladas por las CC.AA. dentro de las competencias normativas que les confieren las normas indicadas anteriormente. Dicha ley se ve desarrollada por el RISD<sup>9</sup>. Estas dos normas son el eje de la tributación de los actos de disposición a título gratuito (es decir, donaciones y adquisiciones *mortis causa*) sin perjuicio de las implicaciones en otros tributos (como en el IRPF a efectos de ganancia patrimonial).

La estructura de la ley es relativamente sencilla, siendo su esquema básico el siguiente:



Cuadro 1: Esquema de liquidación del ISD. Fuente: Elaboración propia.

<sup>9</sup> Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La propia normativa estatal indica qué cuestiones pueden ser objeto de regulación por las CC.AA. y será estas (únicamente las abordadas en este trabajo) las que nos paremos a explicar detalladamente, para así comprender en qué consisten y su funcionamiento, algo necesario para entender en toda su plenitud la comparativa que se llevará a cabo.

En materia de reducciones sobre la base imponible<sup>10</sup>, para alcanzar así la base liquidable, tenemos las siguientes:

- a) Reducción sobre la base imponible por razón del parentesco: La normativa clasifica a los beneficiarios de la sucesión en 4 grupos en función del parentesco que tuvieran con el causante. El grupo I y II son los parientes más cercanos, configurándose el grupo I como un conjunto especialmente bonificado de parientes por su estrecha relación con el causante (descendientes y adoptados, entendiéndose que son personas que dependían en cierto modo del causante) y su corta edad (menor de 21 años). El grupo II incluye a los descendientes y adoptados que no cumplan el requisito de la edad y, además, cónyuge, ascendientes y adoptantes. El grupo III está reservado a parientes algo más lejanos, siendo estos los colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad (como vemos se tiene en cuenta el parentesco por afinidad), quedando englobados en el grupo IV aquellos parientes ya lejanos (colaterales de cuarto grado y grados más distantes) y las personas sin parentesco (denominados “extraños”). El grupo I es el que goza de mayor reducción disminuyendo ésta a medida que se avanza de grupo, con la intención de dispensar mejor trato a los parientes más cercanos frente a los más alejados.
- b) Por minusvalía: Con el fin de proteger en mayor medida a aquellos beneficiarios de la sucesión que cuentan con un grado de minusvalía lo suficientemente elevado, se establece una reducción adicional por tal condición. Sí se distingue en función del grado de minusvalía, gozando de mayor reducción una vez alcanzado

---

<sup>10</sup> Artículo 20 LISD.

el 65% de minusvalía y no teniendo reducción alguna si no se cuenta con una minusvalía de al menos el 33%, pero no según el tipo (física, sensorial o psíquica).

- c) Sobre los seguros de vida: En este caso la reducción es una suerte de mínimo exento, fijándose una reducción del 100% para una cuantía concreta. Se exige que los beneficiarios tengan un parentesco con el contratante fallecido de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado, es decir, las personas que integran los grupos I y II de parentesco. Debemos tener en cuenta que en los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario.
  
- d) Sobre la vivienda habitual: Dado que es frecuente que el patrimonio del causante cuente con una vivienda que fuera la habitual de este, con el previsible fin de no exigir un gravamen excesivo por la misma (pues no es infrecuente que los beneficiarios de la sucesión habitasen en ella y también seguramente para evitar que el heredero se vea ante una carga impositiva que no podría satisfacer sin deshacerse de la vivienda por no disponer de liquidez), se establece una reducción de un porcentaje elevado del valor con requisitos y límites. En este sentido, debe corresponder la vivienda al cónyuge, descendientes, adoptados o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento de la persona fallecida. Excluye, por lo tanto, parientes por afinidad no siendo equivalente en este sentido a los grupos I y II de parentesco. Por lo tanto, pretende dar cabida a situaciones de convivencia con parientes más alejados como podrían ser los hermanos, pero desecha a los hijos que lo sean solo del cónyuge causante. Se debe mantener durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo y tiene el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo.

Una vez obtenida la base liquidable pasaremos a la cuota íntegra mediante la aplicación de la Tarifa<sup>11</sup>, siendo esta la siguiente:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

Cuadro 2: Tarifa del ISD. Fuente: LISD.

Como vemos, es una tarifa escalonada que grava con un porcentaje mayor cuanto más alta es la base liquidable. Por lo tanto, se busca progresividad en el Impuesto. El tipo marginal máximo alcanza el elevado porcentaje del 34%. Esta tarifa es plenamente modificable por las CC.AA. y en algunas se alcanza un tipo marginal máximo aún mayor.

Para el paso de la cuota íntegra a la cuota tributaria es necesario aplicar otro elemento que es modificable por las CC.AA. Nos referimos a los coeficientes por patrimonio preexistente<sup>12</sup>, siendo estos los siguientes:

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

Cuadro 3: Coeficientes por patrimonio preexistente. Fuente: LISD.

<sup>11</sup> Artículo 21 LISD.

<sup>12</sup> Artículo 22 LISD.

De este modo se multiplica, en función de estos coeficientes, la cuota íntegra que se ve incrementada en base tanto al grupo de parentesco anteriormente definido como, de forma no poco polémica, en base al patrimonio preexistente del sujeto pasivo<sup>13</sup>. Por lo tanto, influye en gran medida en la cuantificación del Impuesto, los bienes que se tengan de forma previa a heredar.

Lo último que nos quedaría por aplicar y que también pueden modificar las CC.AA. son las deducciones y bonificaciones en cuota<sup>14</sup>. Solo se prevén dos: Una deducción por doble imposición internacional y una bonificación para Ceuta y Melilla. Las CC.AA. pueden regular otras, siempre que sean compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal y no podrán suponer una modificación de estas. Es frecuente el establecimiento de bonificaciones por razón del parentesco o de la minusvalía por las CC.AA.

### **1.3. Competencias de las CC.AA. en el ISD**

Las CC.AA. gozan, tal y como está dispuesto en la propia LISD, de capacidad de modificar determinados aspectos de la normativa estatal<sup>15</sup>. Tal y como se ha comentado, pueden alterar las siguientes cuestiones<sup>16</sup>:

- Reducciones de la base imponible, tanto para modificar las estatales como para desarrollar otras de nueva creación.
- Tarifa del Impuesto.

---

<sup>13</sup> Es necesario recordar que lo obtenido por la disolución de la sociedad de gananciales se considera como integrante del patrimonio preexistente.

<sup>14</sup> Artículos 23 y 23 bis LISD.

<sup>15</sup> La LISD y el RISD no especifican en ningún artículo concreto todas las cuestiones que pueden ser objeto de regulación por las CC.AA., sino que en cada artículo se hace mención a la posibilidad de alterar su contenido por parte de las CC.AA.

<sup>16</sup> ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: “La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión”, ob cit., págs. 2-3.

- Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- Deducciones y bonificaciones de la cuota que deberán ser, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal y no podrán suponer una modificación de las mismas. Además, se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa estatal.
- Gestión y liquidación.

En este sentido, está generalizado que las CC.AA. hagan uso de gran parte de esta capacidad normativa. Por otro lado, no es menos importante y debe ser resaltado, que no ha sido infrecuente, a lo largo de nuestra Historia reciente, que alguna CC.AA. se haya excedido en su capacidad normativa y alguna de sus medidas haya sido invalidada por atentar contra principios constitucionales. Uno de los casos más sonados fue el que encontró su solución en la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 15 de marzo de 2015<sup>17</sup>, por la cual se invalidó una bonificación aprobada por la Comunidad Valenciana al entenderse discriminatoria. La justificación de este revés jurídico no es más que no convalida la creencia de esta CC.AA. de que la residencia en una determinada Comunidad Autónoma legitima per se para el establecimiento de beneficios fiscales. Varias CC.AA. cambiaron bonificaciones similares tras esta sentencia, para evitar un fin similar al que tuvo la norma valenciana.

Aún así, no podemos asociar cualquier disparidad en el trato dispensado por las CC.AA. a una vulneración del derecho constitucional a la igualdad regulado en el artículo 14 de la Carta Magna si existe una *“base objetiva y razonable que en función de los efectos perseguidos justifique un tratamiento legal diverso entre situaciones aparentemente idénticas”*<sup>18</sup>. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en términos como:

---

<sup>17</sup> Este Tribunal ha considerado la bonificación del 99% que regulaba la Comunidad Valenciana era contraria a los artículos 14 y 31.1 de la Constitución española, por el mero requisito de residir en la citada Comunidad Autónoma.

<sup>18</sup> Extracto de los Fundamentos de Derecho de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón 19/2010, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 de enero de 2010, en los cuales el Tribunal realiza una síntesis de la posición del Tribunal Constitucional en relación con la vulneración del derecho a la igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución Española.

“El principio de igualdad no implica en todos los casos un tratamiento legal igual con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica”<sup>19</sup>, “No toda igualdad constituye necesariamente una discriminación”<sup>20</sup> o “la vulneración [del artículo 14 CE] la produce solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable”<sup>21</sup>.

De este modo, no debemos entender esta capacidad normativa como absoluta e ilimitada, sino como una forma de adaptar el Impuesto a las situaciones específicas de cada CC.AA. con respeto del marco general y de los principios que rigen nuestro ordenamiento jurídico. Además, debemos tener presente que el reparto de competencias entre el Estado y las CC.AA. es complejo y cambia según quien sea el causante y el sujeto pasivo<sup>22</sup>, variando por lo tanto la normativa aplicable<sup>23</sup>.

CAUSANTE	CAUSAHABIENTE (SUJETO PASIVO)	COMPETENCIA	NORMATIVA
RESIDENTE	RESIDENTE	CC. AA. de residencia del causante	CC. AA. de residencia del causante
RESIDENTE	NO RESIDENTE NO RESIDENTE EEE	ESTATAL	ESTATAL
RESIDENTE	NO RESIDENTE RESIDENTE EEE	ESTATAL	Opción: > ESTATAL > CC. AA. de residencia causante
NO RESIDENTE NO RESIDENTE EEE	RESIDENTE	ESTATAL	ESTATAL
NO RESIDENTE RESIDENTE EEE	RESIDENTE	ESTATAL	Opción: > ESTATAL > CC. AA. con el mayor valor de los bienes situados en España, y si no hay bienes en España, CC. AA. en la que es residente

Cuadro 4: Reparto de competencias en materia de Sucesiones. Fuente: AEAT.

<sup>19</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 99/1984, de 5 de noviembre de 1984.

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 86/2004, de 10 de mayo de 2004.

<sup>22</sup> El sujeto pasivo en las transmisiones a título lucrativo *mortis causa* son los causahabientes, y en el caso de los seguros de vida, los beneficiarios. El punto de conexión con la Comunidad Autónoma es la residencia habitual del causante, de conformidad con las normas del IRPF.

<sup>23</sup> BURLADA ECHEVESTE, José Luís y BURLADA ECHEVESTE, Inés María: “Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: crónica de una reforma necesaria”. Revista Aranzadi Doctrinal num.11/2014 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2014.

Como vemos, este reparto puede abocar a una suerte de múltiple y poco homogénea tributación sobre las sucesiones, pudiendo producirse disparidades de gran calado para situaciones realmente análogas, en función de la CC.AA. Además, produce situaciones poco lógicas donde la normativa impuesta por la comunidad deja sin aplicación a parte de la estatal. Por ejemplo, la reducción en la base imponible por parentesco pierde casi todo el sentido si se establece por la comunidad una bonificación del 99% para determinados grupos de parentesco<sup>24</sup>.

Podemos diferenciar entre varios tipos de medidas adoptadas por las CC.AA. De un lado, tenemos medidas que, en base a su capacidad de ordenación de sus recursos financieros, las CC.AA. deciden introducir y que no se fundamentan, de modo alguno, en las circunstancias subjetivas del sujeto favorecido por ellas. Por lo tanto, en mi opinión no son más que una decisión de la CC.AA. de disponer de sus recursos como lo podría ser la concesión de mayores ayudas de carácter social o de reducir el tramo autonómico del IRPF. De otro lado, tenemos también medidas basadas en las especiales características de la concreta CC.AA.<sup>25</sup>

Por último, tenemos aquellas que sí toman en consideración las circunstancias subjetivas del sujeto de cara a ofrecerle un mejor o peor trato tributario. Estas son bajo mi juicio, las únicas que carecen de justificación, pues si bien tiene un fundamento similar a las primeras en base a una libre ordenación de los recursos de cada CC.AA. dispensan un trato diferente a situaciones análogas y eso es algo que genera disparidad e injusticia social. Muchas atienden a razones lógicas como la corta edad del beneficiario y no es absurdo permitir cierta holgura al no ser el coste de la vida igual en todas las CC.AA., pero no

---

<sup>24</sup> De nada sirve regular reducciones en la base imponible si luego la tributación será prácticamente nula debido a las bonificaciones sobre la cuota íntegra. Las primeras perderán todo su efecto modulador de la tributación a consecuencia de las segundas, siendo prácticamente irrelevante su existencia, lo que produce que existan preceptos superfluos en la regulación.

<sup>25</sup> Entre ellas podemos encontrar medidas destinadas a los sectores económicos predominantes en la económica de dicha Comunidad Autónoma o a medidas que tienen su fundamento en la distribución demográfica en dicha Comunidad autónoma, entre otras muchas.

deberían darse situaciones de inmensa disparidad como hoy se dan, pues sea cual sea la comunidad que las establece, su fundamento es el mismo.

Dentro de esta categoría encontramos todas las mejoras en base al parentesco, al grado de minusvalía y un largo etc. De este modo, no encuentro justificación a que, por ejemplo, una persona con un grado de minusvalía física del 33%, a la cual tanto el legislador estatal como autonómico entiende que hay que dispensarle un trato de favor, pueda ver únicamente minorada su tributación en algunas CC.AA. y prácticamente suprimida en otras. ¿Debe estar menos protegido en unas CC.AA. que en otras? Si bien no debemos perder de vista la capacidad de las CC.AA., de ordenar sus recursos como mejor consideren, pues sería un mero engaño producir una situación de igualdad vía tributación de las sucesiones para luego favorecerles por cualquier otra vía, considero que se deben establecer medidas para salvar las disparidades abrumadoras que bajo el amparo de este tributo están teniendo lugar. Por lo tanto, más que de las medidas en sí el problema nace de la excesiva manga ancha concedida a las CC.AA. para adoptarlas y de su vinculación a criterios como el parentesco, que no necesariamente están vinculados a una situación que requiera realmente de mayor protección o a unas mayores necesidades del sujeto pasivo<sup>26</sup>.

Una de las principales consecuencias de estas diferencias entre CC.AA. es la existencia de una suerte de competencia fiscal entre ellas, una lucha por atraer cambios de residencia de los futuros causantes en base a la tributación de las sucesiones, cambio que también afectaría a otros tributos. Esta es una situación nada deseable dentro de las fronteras de un país, por muy autónomas que sean las comunidades que lo conforman.

---

<sup>26</sup> La cercanía en cuanto al parentesco, a mi entender, no determina obligatoriamente una mayor necesidad del sujeto pasivo (siendo por ello bonificado en la tributación). Es una suerte de presunción, cuyo fundamento es que las personas más allegadas tendrán una mayor relación y dependencia de los bienes del causante. Esto no tiene por que ser necesariamente así y considero que deberían primarse (sin por ello desechar totalmente la mención al parentesco en la normativa) otras razones de corte más objetivo que midan mejor la real relación de dependencia económica con el causante. De igual modo, la concepción de *familia nuclear* en la que se inspiran también estas medidas parece haberse visto claramente superado por los tiempos y ya no es, en mi opinión, necesario primar en tan gran medida a los parientes más próximos, pudiendo mermarse sus privilegios en favor de otros parientes o incluso de personas ajenas a la familia, con estrecha relación con el causante.

Una vez expuestas las competencias de las CC.AA. en el ISD, pasaremos ahora a realizar una comparativa de las medidas adoptadas por cada una de ellas, en cada una de las materias en las que tienen la posibilidad de hacerlo.

## 2. Análisis comparativo entre las diversas CC.AA.

Como parte nuclear de este trabajo, se compararán las distintas modificaciones<sup>27</sup> introducidas por las CC.AA., con la salvedad, tal y como se ha indicado con anterioridad, del País Vasco, Navarra y de Ceuta y Melilla, debido a las peculiaridades en materia tributaria de estas regiones.

De este modo, se expondrá si dichas CC.AA. han ejercido sus competencias normativas<sup>28</sup> y como lo han hecho, a fin de compararlas entre sí.

### 2.1. Régimen de equiparaciones

<b>Régimen de equiparaciones:</b>															
1) Equiparación de las parejas de hecho a los cónyuges															
2) Equiparación del acogimiento familiar preadoptivo o permanente a la adopción															
-----	CAT	GAL	AND	AST	CAN	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
1)															
2)															

Cuadro 5: CC.AA. que han efectuado las equiparaciones. Fuente: Cuadro adaptado del recogido en el Informe de la AEAT “Medidas autonómicas sobre tributos cedidos para 2017”.

Cuando hablamos del régimen de equiparaciones, nos referimos a aquellos preceptos regulados por las CC.AA. que pretenden ampliar el trato dispensado a determinadas situaciones o relaciones familiares a otras, por entenderlas equivalentes. La finalidad última no es más que adaptarse a los tiempos más rápidamente que la normativa estatal o buscar una

<sup>27</sup> SECRETARÍA GENERAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL: “Tributación Autonómica. Medidas 2017”, “Medidas autonómicas sobre tributos cedidos para 2017” y “Resumen de medidas vigentes en tributos cedidos ejercicio 2017”. AEAT, Madrid, 2017.

<sup>28</sup> Para este análisis se han examinado todas las normas autonómicas con incidencias en el ISD, pudiendo encontrarse una relación de estas en el Anexo Normativo.

mayor justicia social en base a dar el mismo trato a situaciones o relaciones que consideran idénticas a otras a las que si se hace referencia en la norma estatal.

De todas las CC.AA. analizadas, únicamente dos (Región de Murcia y Aragón) han decidido no ejercer su competencia normativa en esta materia, al contrario que todas las demás.

La equiparación más común entre ellas es la efectuada para igualar a las relaciones similares a la matrimonial (actualmente reguladas bajo la denominación de “parejas de hecho” o “uniones estables”) al matrimonio. Únicamente Región de Murcia y Aragón no han legislado esta equiparación. En este sentido, es notable destacar que no todas lo han hecho por igual, pues varias de ellas exigen el requisito de estar inscrito en el pertinente registro al efecto (y Galicia incluso exige que, además de inscribirse, se haga solicitud expresa de que esta equiparación tenga lugar) y otras establecen un periodo mínimo de convivencia estable de 2 años previa al momento de devengo del Impuesto.

Es palpable el interés de la mayoría de CC.AA. en reflejar el cambio social producido en materia de uniones entre personas y no dejar desprotegidas a aquellas personas que por optar por la pareja de hecho/unión estable en lugar de por el matrimonio, podrían verse perjudicadas a la hora de una transmisión *mortis causa*. En mi opinión, es una equiparación totalmente razonable, pues la forma de convivencia elegida por la pareja no debe alterar la relación a efectos del Impuesto existente entre dos personas, más cuando dicha relación alternativa al matrimonio está plenamente instaurada en nuestro ordenamiento jurídico<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> Actualmente, todas las CC.AA. cuentan con una ley reguladora de las parejas de hecho, habiendo sido la Región de Murcia la última en aprobar la suya, en mayo de 2018. No existe, por el contrario, normativa estatal equivalente, quedando en manos de las CC.AA. su regulación.

De otro lado, han sido cinco las CC.AA. que han deseado equiparar el acogimiento permanente o preadoptivo a la propia adopción tanto a efectos del acogido como de quien acoge. Estas son Andalucía, el Principado de Asturias, La Rioja, Castilla La Mancha y Cantabria. Nuevamente considero que es una equiparación totalmente lógica y defendible, que persigue proteger al futuro adoptado y adoptante dada la vocación de terminar en adopción o el carácter permanente de la relación entre adoptado y adoptante.

Por último, es necesario mencionar que Cataluña ha sido especialmente prolífica y se posiciona como la Comunidad más a la vanguardia en este aspecto. Esta comunidad ha introducido 3 equiparaciones más, decretando así que los ascendientes y descendientes por naturaleza y por adopción gocen del mismo tratamiento tributario (muy seguramente otras CC.AA. no lo han considerado necesario, pues nuestra legislación civil ya efectúa tal equiparación<sup>30</sup>). También ha considerado integrantes del grupo II de parentesco, a lo que denomina “situaciones de convivencia de ayuda mutua” (aplicable a aquellas personas que no estuvieran ya incluidas por razón de su parentesco en tal grupo II) y equipara las relaciones entre un cónyuge (o la de un conviviente en pareja estable y los hijos de su cónyuge o del otro miembro de la pareja), a las relaciones entre ascendientes e hijos (dando así relevancia al parentesco por afinidad). De este modo, se preocupa de proteger a determinadas personas y hacerles partícipes de los distintos beneficios fiscales vía reducciones, bonificaciones, etc. extendiendo el concepto básico de “familia” e intentando salvar la rigidez de la legislación civil, la cual hoy sigue siendo recelosa en cuanto a la apertura a nuevas relaciones familiares más allá del parentesco directo y basado en la consanguinidad y el matrimonio.

Por todo esto, se puede afirmar que los parientes por afinidad (que pierden tal condición al fallecer el cónyuge, algo que no es extrapolable a la relación que estos sigan manteniendo con los parientes de su fallecido cónyuge, pues aunque el vínculo civil se rompa, no tiene por qué hacerlo la relación personal), los acogidos y las parejas de hecho

---

<sup>30</sup> El artículo 108.2º párrafo del Código Civil (Real Decreto de 24 de julio de 1889) indica que “*la filiación matrimonial y la no matrimonial, así como la adoptiva, surten los mismos efectos, conforme a las disposiciones de este Código*”.

presentan un trato claramente obsoleto en la actual estructura del Impuesto y se deja esta cuestión en manos de las CC.AA.<sup>31</sup> Se debería intentar superar la vinculación únicamente basada en la consanguineidad y en la cercanía entre generaciones y pasar a valorar las reales relaciones familiares y personales de nuestros tiempos. Por ello considero necesario que la normativa estatal regule el régimen de equiparaciones y no dejarlo en manos de las CC.AA.

## 2.2. Medidas relativas al parentesco

<b>Grupos de Parentesco a efectos de la LISD</b>	
<b>Grupo I</b>	Descendientes y adoptados menores de veintiún años
<b>Grupo II</b>	Descendientes y adoptados de veintiuno o más años
<b>Grupo III</b>	Colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad
<b>Grupo IV</b>	Colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños

Cuadro 6: Grupos de parentesco a efectos de la LISD. Fuente: Elaboración propia en base al artículo 20 LISD.

Como hemos visto, la norma tributaria establece la división a efectos impositivos de los sujetos pasivos en 4 grupos de parentesco y ser englobado en cada grupo supone una determinada reducción en la base imponible y en ocasiones otros beneficios fiscales sobre la cuota íntegra (carecería de sentido entrar a abordar el estudio de la reducción en la base imponible por parentesco sin ponerla en relación con otros beneficios fiscales derivados de tal condición sobre la cuota íntegra, pues muchas de las CC.AA. generosas vía disminución de la cuota íntegra no lo son en la base imponible precisamente por este motivo y podríamos alcanzar una percepción errónea de las verdaderas intenciones de dicha comunidad), así como tiene influencia sobre la entrada en juego de los coeficientes de patrimonio preexistente (que

<sup>31</sup> RAMOS PRIETO, Jesús: “La equiparación de las uniones de hecho a los matrimonios a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD): ¿tiene sentido que algunas Comunidades Autónomas hayan adoptado esta decisión?” Jurisprudencia Tributaria Aranzadi num.21/2005 parte Opinión profesional. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2006.

serán objeto de estudio en otro apartado, aunque su influencia en caso de ser determinante será aquí recogida también).

Todas las CC.AA. han considerado insuficientes las medidas que recoge la normativa estatal y han decidido aumentarlos o mejorarlo de alguna forma, a fin de minorar la carga tributaria. En general, lo han hecho para los grupos de parentesco I y II (es decir, ascendientes, descendientes y cónyuge. Los más próximos al causante) dejando al margen a los grupos III y IV o simplemente redondeando las cantidades indicadas en la LISD. Esta es la principal vía que tiene las CC.AA. para bien reducir de forma sustancial o bien suprimir la carga tributaria. Es por este motivo que no hay homogeneidad en las modificaciones introducidas por las CC.AA. y en ocasiones no es pacífica en la práctica<sup>32</sup> la aplicación de las modificaciones introducidas por las CC.AA.<sup>33</sup> por la diferencia de tributación de una a otra Comunidad autónoma que estas producen<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> Podemos citar como ejemplo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla – La Mancha, sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2º, 147/2016 de 9 de marzo de 2016., que se posiciona en favor de un contribuyente al que la administración regional pretendía negar la aplicación de una bonificación del 95% sobre la cuota íntegra, regulada por la propia norma autonómica de ISD de Castilla – La Mancha, por entender que si era aplicable a la sucesión pero no a la consolidación del dominio. La administración argumentaba que la bonificación era exclusiva para el ISD y que la consolidación del pleno dominio es una suerte de otro impuesto regulado también en la normativa del ISD. De otro lado también podemos traer a colación la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 1705/2013, sala de lo Contencioso-Administrativo de 30 de diciembre de 2013 en la que se determina que no es posible aplicarse bonificaciones aprobadas con anterioridad al devengo del Impuesto salvo que la norma que apruebe dichas bonificaciones indique de forma expresa su carácter retroactivo. Se establece que esto es así, incluso en liquidaciones por parte de la administración años más tarde del momento de devengo (entiéndase en un momento en el cual estaría en vigor una bonificación que no lo estaba en la fecha del devengo).

<sup>33</sup> Los principales motivos de disputa son la generación de grandes disparidades entre CC.AA. entendido como contrario al principio de igualdad consagrado en la CE o la exigencia de requisitos de dudosa constitucionalidad como sería el ya declarado inconstitucional de exigencia de residencia en el territorio de una concreta Comunidad Autónoma.

<sup>34</sup> CALVO VÉRGEZ, Juan: “La aplicación de la reducción por parentesco en el ISD. Criterios de la doctrina administrativa y jurisprudencial”. Revista Quincena Fiscal num.3/2012 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2012.

## 2.2.1. Parentesco cercano (Grupos I y II)

Tributación en función del parentesco cercano (grupos I y II):															
1) CC.AA. que suprimen de forma casi completa la tributación 2) CC.AA. que someten a baja tributación 3) CC.AA. que someten a tributación o fijan límites a la minoración de <u>la misma</u>															
-----	CAT	GAL	AND	AST	CAN	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
1)															
2)															
3)															

Cuadro 7: Tributación en función del parentesco cercano. Fuente: Cuadro adaptado del recogido en el Informe de la AEAT “Medidas autonómicas sobre tributos cedidos para 2017”.

De un lado, vamos a analizar las medidas adoptadas por las CC.AA. con base al parentesco más próximo, definiéndolo como aquel al que se refieren los citados grupos I y II de parentesco (analizando las medidas adoptadas que afectan a ambos grupos y no únicamente a uno de ellos por separado, al entender que no tienen un efecto real sobre los parientes más próximos las medidas adoptadas si no inciden sobre ambos grupos<sup>35</sup>). En este sentido, encontramos básicamente 3 modelos de CC.AA. en función de las modificaciones introducidas en este ámbito:

- a) CC.AA. que suprimen de forma casi completa la tributación<sup>36</sup>: En este grupo podemos encontrar únicamente a cuatro CC.AA., en concreto Cantabria, La Rioja, Canarias y Madrid. Todas han decidido articular esta supresión mediante bonificaciones sobre la cuota íntegra. Cantabria y Madrid lo hacen con una bonificación del 99% en la cuota íntegra para los grupos I y II, al igual que La Rioja que bonifica con un porcentaje entre el 98% y el 99% según la cuantía de la

<sup>35</sup> Esto es así al ser muy pocas las personas que encajan en la definición del grupo I de parentesco y, por lo tanto, las medidas que favorecen a este grupo en exclusiva no lo hacen a la mayoría de los parientes próximos del causante. De igual modo, al ser el grupo I una suerte de escisión del grupo II ya que todo pariente englobado en el grupo I cumpliría los requisitos del grupo II en caso de no existir aquel, no sería lógico analizar por separado las medidas que afectan a estos grupos.

<sup>36</sup> TOVILLAS MORÁN, José María: “Las Comunidades Autónomas son competentes para suprimir jurídicamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, ob. cit.

base liquidable. Por su parte, Canarias es la más generosa al contar con una bonificación del 99,9%. Por lo tanto, son CC.AA. que han renunciado, virtualmente, a someter a imposición efectiva a este colectivo de personas y que han dejado en desuso las reducciones sobre la base imponible para los grupos I y II.

- b) CC.AA. que apenas someten a tributación: Las comunidades de Cataluña, Murcia, Comunidad Valenciana, Castilla La Mancha y Extremadura no han suprimido completamente la tributación, pero si se han aproximado con medidas adoptadas tanto sobre la base imponible como sobre la cuota íntegra. Por lo tanto, hablamos de cuantías elevadas de reducción para estos grupos de parentesco en la base imponible o bonificaciones sobre la cuota íntegra de elevados porcentajes, pero sin llegar a los extremos del grupo anterior.
- c) CC.AA. que si someten a tributación o fijan límites a la minoración de esta: Todas las restantes CC.AA. se englobarían en este grupo no habiendo, por lo tanto, ninguna comunidad que no haya modulado la tributación en base al parentesco con el causante. En general nos referimos a medidas menos generosas que las adoptadas por otras CC.AA. o con limitaciones para su aplicación. Galicia por ejemplo establece una reducción sobre la base imponible modulada según la edad que es muy generosa con contribuyentes de corta edad, pero no tanto cuando se superan los 24 años.

Entrando a valorar las medidas adoptadas por cada CC.AA. en cada grupo de parentesco, todas coinciden con la normativa estatal en bonificar en mayor medida, a aquellos parientes con mayor proximidad al causante, con especial protección a los descendientes de escasa edad (salvo el Principado de Asturias en referencia al grupo II y el coeficiente por patrimonio preexistente, cuestión que será abordada en un apartado futuro). Pese a ello, se ha producido una situación de total disparidad entre las CC.AA. en base a las medidas adoptadas por razón del parentesco. Así, en algunas CC.AA. se alcanza la supresión de la tributación

mientras que otras no muestran tal generosidad o la limitan al grupo I de parentesco por su especial vulnerabilidad.

De este modo, las medidas adoptadas por razón del parentesco son la principal fuente de disparidad entre las CC.AA. En mi opinión, no parece que exista una razonable justificación para ella al no ser el parentesco *per se* una característica determinante de mayor protección social. Sería justificable en base a la capacidad de ordenación de recursos de las CC.AA. pero no hasta el punto de generar estas desigualdades entre ellas. Si se pretende suprimir la tributación a los parientes más cercanos del causante, debería abordarse por la norma estatal como parte de la estructura del Impuesto y no dejarse en manos de las CC.AA. para evitar estas indeseables situaciones de disparidad en la tributación.

### **2.2.2. Parentesco lejano o inexistente (Grupos III y IV)**

Casi no hay modificaciones normativas en este sentido. Algunas CC.AA. han optado simplemente por redondear las cantidades de las reducciones estatales. Así, Cantabria, por su parte, eleva hasta los 25.000€ la reducción en la base imponible a los hermanos del causante, algo muy razonable ya que son personas con una estrecha vinculación en muchos casos con el causante y englobarlos en el grupo III en ocasiones podría ser injusto y no responde a las auténticas relaciones familiares y a la proximidad con el fallecido. Canarias mejora ligeramente al grupo III aumentando el importe hasta los 9.500€ y las Islas Baleares, por su parte, introducen una mejora parcial vía coeficientes de patrimonio preexistente, cuestión que se abordará en el apartado dedicado a dichos coeficientes.

Por lo tanto, la mayoría de las comunidades entienden que no hay razón para mejorar las condiciones a este colectivo debiendo recaer sobre dichas personas el mayor peso de este gravamen.

### 2.3. Mejoras por minusvalía

<b>Mejoras por razón de minusvalía:</b>															
1) Supresión de la tributación															
2) Minoración de la tributación															
3) Sin mejoría respecto a la reducción estatal															
-----	CAT	GAL	AND	AST	CAN	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
1)															
2)															
3)															

Cuadro 8: Tributación en función del parentesco cercano. Fuente: Cuadro adaptado del recogido en el Informe de la AEAT “Medidas autonómicas sobre tributos cedidos para 2017”.

Son también muy numerosas, con un total de 13, las CC.AA. que han aprobado medidas dirigidas a disminuir la carga tributaria de personas con determinado grado de discapacidad. En este sentido, podemos distinguir dos grupos claros de CC.AA.

- a) En primer lugar, las que optan por la supresión efectiva de la tributación para personas con elevado un grado de discapacidad: las CC.AA. de Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, Castilla La Mancha y Aragón han suprimido prácticamente en su totalidad la carga tributaria por motivo de la sucesión a las personas con discapacidad lo suficientemente alta<sup>37</sup>. En muchas ocasiones esta supresión se limita a personas con discapacidad pertenecientes a los grupos I y II de parentesco y, a veces, con requisitos adicionales como límites en la base imponible o en el patrimonio preexistente. De igual modo, varias de estas CC.AA., ya muy generosas con determinados grupos de parentesco, lo que hacen es incrementar aún más la minoración de la tributación a las personas con discapacidad, produciendo la práctica supresión de la tributación. Tenemos casos

<sup>37</sup> El criterio general empleado es el de minusvalía de cualquier tipo > o = al 65%, pero no todas las CC.AA. emplean el mismo baremo.

tanto de reducciones en la base imponible más favorables que la estatal como de bonificaciones sobre la cuota.

Por poner algunos ejemplos reales de estas modificaciones en favor de personas con discapacidad, en Galicia hay una reducción del 100% de la base imponible para personas de los grupos I y II de parentesco con un grado mayor o igual al 65% de discapacidad y cuyo patrimonio preexistente no supera la exorbitada cantidad de 3.000.000 €, lo cual suprime para estas personas de forma práctica la tributación de las sucesiones. En el caso de Castilla – La Mancha, la supresión se instrumenta mediante una bonificación, pues si bien la reducción en la base imponible en favor de este colectivo de personas no es excesivamente generosa, se prevé una bonificación del 95% en caso de tener un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

- b) En segundo lugar, las que optan por la minoración de la tributación: Cataluña, Cantabria, Canarias, Extremadura, Islas Baleares, Comunitat Valenciana, Madrid y Castilla y León tiene prevista en su normativa autonómica, reducciones adicionales a la estatal, pero que no producen una supresión práctica de la tributación, aunque puede llegar a ser sustancialmente importante pues, por ejemplo, la Comunidad Autónoma. de Cataluña tiene aprobada una reducción en la base imponible de 650.000€ para personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

De este modo, únicamente las CC.AA. de La Rioja y Murcia han optado por no mejorar el tratamiento fiscal a este colectivo de personas respecto del dispensado por la normativa estatal, si bien en mi opinión podría deberse en gran medida al ya beneficioso trato que otorgan esas dos CC.AA. a los parientes más próximos del causante, sin necesidad de que estos tengan la consideración de discapacitados.

Consecuentemente cabe apreciar una clara inclinación por parte de las CC.AA. a la minoración o supresión de la carga tributaria sobre personas con un elevado grado de discapacidad. Estas medidas pueden encontrar su justificación no sólo en una intención por parte del legislador autonómico de dispensar un mejor trato tributario a personas que se encuentran en una situación de mayor vulnerabilidad o que puede estar incurriendo en unos mayores gastos con base en su minusvalía, sino también en no poner trabas a la voluntad del causante, que decide beneficiar a aquellos herederos que considera que puedan necesitarlo más (como son aquellos con discapacidad), de forma similar al mejor trato dispensado a los descendientes menores de 21 años. De este modo, tanto el legislador estatal como el autonómico reconocen la necesidad de un trato fiscal más favorable a este colectivo.

Pese a ello, y debido a las notorias diferencias entre la CC.AA. en esta materia (pese a que la mayoría reconoce la necesidad de mejorar el trato dispensado por la normativa estatal), el tratamiento tributario que recibe una persona con discapacidad es muy diferente según la Comunidad Autónoma donde fallece el causante. Este caso es aún menos justificable que el relativo al parentesco, pues se reconoce abiertamente en el espíritu del Impuesto la necesidad de dispensar mejor trato a este colectivo por sus especiales necesidades y seguramente por sus mayores gastos. No parece razonable ni justificable que una persona con discapacidad tenga mayores facilidades en una comunidad autónoma respecto a otra cuando una persona con idéntica minusvalía tiene las mismas necesidades sea cual fuere la comunidad autónoma. Además, no debemos olvidar que rige como punto de residencia<sup>38</sup> del causante y no la residencia del sujeto pasivo con discapacidad de cara a determinar por la normativa autonómica de que Comunidad Autónoma se regirá la tributación de la sucesión, por lo que cualquier argumentación basada en un mejor trato dispensado a este colectivo por otras vías (prestaciones sociales, etc.) no sería aceptable en tanto que el heredero no tiene por qué residir en la misma comunidad que el causante.

---

<sup>38</sup> BURLADA ECHEVESTE, José Luís y BURLADA ECHEVESTE, Inés María: “Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: crónica de una reforma necesaria”, ob. cit.

Es notorio también la poca lógica que presenta el Impuesto respecto del criterio empleado para gozar de un mayor o menor beneficio fiscal. En este sentido, la normativa autonómica no distingue entre discapacidad física o sensorial y psíquica<sup>39</sup>.

## 2.4. Medidas para los Seguros de vida

<b>Mejora respecto a la norma estatal en los seguros de vida:</b>														
CAT	GAL	AND	AST	CAN	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL

Cuadro 9: Mejora respecto a la norma estatal en los seguros de vida. Fuente: Cuadro adaptado del recogido en el Informe de la AEAT “Medidas autonómicas sobre tributos cedidos para 2017”.

Son varias las CC.AA. que han visto la necesidad de mejorar la reducción en la base imponible que la norma estatal aplica a los seguros de vida. La principal justificación de esto podría encontrarse en que no se debe gravar en igual medida los bienes pertenecientes al patrimonio del causante que la cantidad percibida por el seguro de vida, en tanto este es fruto de un acto de previsión del causante en favor de determinadas personas con el fin de que pudieran disponer de cierta cantidad de dinero cuando este (entiéndase que generalmente será el sustento del beneficiario) falte. Además, se trata de cantidades de las cuales no tiene en principio la causante intención de disponer en vida por ser el motivo principal de la contratación de los seguros de vida su futura percepción por el beneficiario y no un eventual rescate del seguro que pueda llegar a producirse<sup>40</sup>, y por ende no suponen un mayor patrimonio real y disponible ni una demostración de riqueza efectiva. Por ello, darles igual

<sup>39</sup> Esta inexistencia de distinción está muy generalizada en nuestro ordenamiento jurídico tributario. Algunos ejemplos lo podemos encontrar en el artículo 60 de la LIRPF en el artículo 93.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, cuando se regula el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

<sup>40</sup> ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo: “El contrato de seguro de vida en el ISD”. Revista española de Derecho Financiero num.169/2016 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, Pamplona. 2016. Página 7.

tratamiento que a los bienes y derechos de los que podía disponer en vida, sería cuanto menos injusto y desincentivador de la contratación de estos seguros.

Lo que han hecho todas las CC.AA. que han optado por regular este aspecto ha sido mejorar la reducción estatal (elevando el límite máximo). Estas han sido Cataluña, Canarias, Islas Baleares, Cantabria y Madrid. De igual modo no es infrecuente que estas adopten también medidas en la cuota íntegra en favor del contribuyente, consistentes en una bonificación de un elevado porcentaje para los primeros X euros percibidos en concepto de beneficiario de un seguro de vida.

Como en casos anteriores, el trato dado por las CC.AA. es desigual. Pese a ello, en este caso, no es una diferencia que afecte a las personas por razones de carácter subjetivo (como sí lo era en el caso de parentesco o de minusvalía), sino un mero límite monetario fijado por la comunidad autónoma. Esta circunstancia puede tener su fundamento tanto en la diferente necesidad de recursos por parte de dicha comunidad como en el modelo de gestión de estos que tenga. De este modo, que una comunidad renuncie a mayores ingresos en favor de sus habitantes (bien sea renunciando a recaudar o con políticas redistributivas más generosas) no podría ser tomado, bajo mi opinión, como algo no equitativo en verdad para con otros ciudadanos de otras comunidades sino como un puro acto de planificación financiera de dicha comunidad. Además, ninguna de las CC.AA. que han decidido ejercer sus competencias normativas en este ámbito, lo han hecho de tal modo que supriman totalmente la tributación de los seguros sobre la vida, sino que se limitan a ofrecer ventajas respecto a la normativa estatal que otras aplican.

## 2.5. Medidas sobre la vivienda habitual

<b>Medidas sobre la vivienda habitual:</b>																
1) Mejora de la reducción estatal 2) Reducciones y bonificaciones propias 3) Sin mejoría respecto a la reducción estatal																
-----	CAT	GAL	AND	AST	CAN	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL	
1)																
2)																
3)																

Cuadro 10: Medidas sobre la vivienda habitual. Fuente: Cuadro adaptado del recogido en el Informe de la AEAT “Medidas autonómicas sobre tributos cedidos para 2017”.

Es muy frecuente que dentro de los bienes que integran el patrimonio del causante se encuentre su vivienda habitual<sup>41</sup>, pues España es uno de los países de nuestro entorno cuyos habitantes tienen más propensión a la adquisición de vivienda en propiedad, sobre todo en tiempos pasados. Teniendo en cuenta, de un lado que estos bienes no son nada líquidos pero generalmente cuentan con un valor elevado y, de otro que en muchas ocasiones los destinatarios de dicha vivienda habitaban ya en ella en compañía de causante, es lógico dispensar un trato favorable de cara a la adquisición *mortis causa* a la vivienda habitual en pro de no forzar a la enajenación de dicha vivienda con el fin de satisfacer el Impuesto o incluso tener que renunciar a la herencia, permitiendo así al adquirente seguir habitando en ella sí, lo estaba haciendo.

Como hemos visto, la normativa estatal prevé una serie de requisitos para la aplicación de esta reducción sobre la base imponible, entre ellos el de permanencia en el patrimonio del adquirente de dicho bien. Esto encuentra su fundamento en que, como hemos comentado, se busca con este beneficio fiscal dispensar un trato más justo a aquellos que ya habitaban en la vivienda o que tiene una especial vinculación con ella, por lo que no sería lógico permitir la rápida enajenación de ésta y así beneficiar también a aquellos que

<sup>41</sup> La LISD no define que entiende por vivienda habitual, por lo que debemos extraer este concepto de la LIRPF (Disposición adicional vigesimotercera). Este criterio fue fijado en unificación de doctrina por el TS mediante la Sentencia 841/2017, Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, del 12 de mayo de 2017.

únicamente desean desprenderse de ella. De igual modo, es una forma de incentivar el alquiler al forzosamente tener que mantenerla en el patrimonio si se desea beneficiarse de la reducción.

Si bien la reducción estatal ya dispensa un trato fundamentalmente aceptable bajo mi juicio (entendiéndose que reconoce la necesidad de dispensar un trato de favor a este bien concreto en base a lo expuesto anteriormente), este es estricto en cuanto a requisitos de tiempo de permanencia y de valor de la vivienda. Todas las CC.AA. con la salvedad de Murcia, Castilla y León y Castilla La Mancha, han mejorado esta reducción. Las medidas introducidas por las CC.AA. van dirigidas a la reducción del citado periodo de permanencia en el patrimonio del adquirente, aumento del porcentaje de reducción o modificación del límite de valor de la vivienda. De este modo, buscan relajar los requisitos estatales.

En mi opinión, la circunstancia apuntada tiene un gran sentido pues la normativa estatal impone un periodo de 10 largos años de mantenimiento de la vivienda, poco ajustado a la realidad ya que en dicho periodo las circunstancias personales del adquirente pueden cambiar notablemente (aumento de la unidad familiar de tal modo que la casa no disponga del tamaño adecuado, necesidad de traslado a otro lugar por motivos laborales o familiares, etc.) más en los tiempos actuales. De igual modo, el legislador estatal parece haberse quedado anclado en el pasado en cuanto al límite de valor se refiere, no pareciendo tener en cuenta el valor actual de las viviendas e ignorando completamente el precio de esta en cada CC.AA. o incluso en cada localidad al fijar un límite sin vinculación alguna a ningún tipo de indicador o referencia del valor promedio de la vivienda en la zona. Se entiende el espíritu de la norma de no suponer una vía de escape a la tributación de las sucesiones por medio de la tenencia de viviendas de alto valor, pero ignorar completamente el coste medio de la vivienda no genera más que una injusticia, en cuanto por el precio de un apartamento modesto en grandes ciudades como Madrid capital podríamos tener una vivienda claramente de lujo en otras zonas de España.

Por otro lado, tampoco responde la reducción estatal al cambio de tendencia actual en favor del alquiler y en detrimento de la tenencia de vivienda en propiedad, pues el cónyuge beneficiario que por ejemplo se subroga en el contrato de alquiler en base a la normativa civil vigente<sup>42</sup>, no goza de reducción alguna sobre otros bienes que le ayuden a costear dicho alquiler tras la muerte del causante. Ninguna de las CC.AA. ha sabido dar respuesta a estas cuestiones, limitándose a adoptar las medidas antes mencionadas que no son más que una pura mejora cuantitativa de la reducción estatal. Únicamente Extremadura y La Rioja tiene reducciones propias, incompatibles con la estatal (si bien en caso de no darse los requisitos de la reducción propia cabe la aplicación de la estatal siendo, por lo tanto, esta aplicación de la reducción estatal de carácter subsidiario).

Es necesario hacer mención también, la disparidad en el tratamiento de distintos tipos de viviendas, entre otras normas de nuestro ordenamiento (las cuales otorgan un régimen específico y tiene en consideración la existencia de diversos tipos de viviendas como las viviendas de protección oficial) y la normativa tributaria. Por ejemplo, la comunidad extremeña es la única que decide dar un trato más favorable a las viviendas de protección oficial, en base a las circunstancias personales y sociales de los propietarios de dichas viviendas, intentando dar así mayor relevancia a estas circunstancias. Esta inadecuación entre normativa tributaria y de otros ámbitos es frecuente en la LISD como ya hemos visto con las parejas de hecho, algo impropio de un legislador moderno y adaptado a los tiempos.

---

<sup>42</sup> Artículo 16 de la LAU.

## 2.6. Tarifa del Impuesto

<b>Modificaciones en la escala del impuesto:</b>															
Posible pertenencia a varios grupos en función del grupo de parentesco para el que se adopte la medida															
1) Aumento de la tarifa 2) Disminución de la tarifa 3) Tarifa idéntica o muy similar a la estatal 4) Escalas especiales para determinados grupos 5) No han adoptado medidas sobre la tarifa															
-----	CAT	GAL	AND	AST	CAN	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
1)															
2)															
3)															
4)															
5)															

Cuadro 11: Modificaciones en la escala del Impuesto. Fuente: Cuadro adaptado del recogido en el Informe de la AEAT “Medidas autonómicas sobre tributos cedidos para 2017”.

La tarifa del Impuesto presenta, como hemos comentado se articula de una manera progresiva como otros impuestos (por ejemplo, el IRPF), que pretende ser más justo incrementando el tipo de gravamen a medida que la base liquidable es más cuantiosa. Este hecho es uno de los principales focos de crítica al Impuesto al considerarse que los porcentajes a los que se llega en los tramos más altos son excesivos, pues no olvidemos que los bienes y derechos heredados ya han sido gravados en vida del causante (tanto al adquirirlos como durante su tenencia). De igual modo, como sucede en general a lo largo de la LISD, presenta cantidades que no pueden calificarse como “redondeadas”, algo que algunas CC.AA. sí han corregido para una mayor facilidad a la hora de su aplicación.

Si bien hasta ahora lo que las CC.AA. habían regulado había sido siempre en pro del sujeto pasivo del Impuesto, en la tarifa podemos encontrar modificaciones autonómicas que resultan perjudiciales al contribuyente.

Un total de ocho CC.AA. han modificado la tarifa respecto a la estatal. Podemos clasificarlas en los siguientes grupos, pudiendo algunas de ellas estar encuadradas en varios:

- a) Aquellas que aumentan la tarifa: Andalucía, Murcia y Principado de Asturias (todas aumentan los 2 últimos tramos, con la salvedad de que Asturias tiene una especial para los grupos I y II con aumento también del tipo marginal máximo de gravamen)
- b) Aquellas que disminuyen la tarifa: Cataluña (que no solo rebaja al 32% el tipo marginal máximo de gravamen, sino que simplifica la escala al tener solamente 5 tramos), Galicia y Baleares (ambas únicamente para grupos I y II)
- c) Aquellas que aprueban una tarifa idéntica o muy similar a la estatal: Galicia, Baleares (ambas para los grupos III y IV), Comunidad de Madrid y Comunidad Valenciana.
- d) Aquellas que implementan escalas especiales para determinados grupos de personas: Galicia, Baleares (ambas otorgan un trato más favorable a grupos I y II) y Principado de Asturias (cuenta con solo 4 tramos para los grupos I y II, pero no les dispensa mejor trato en cuanto al tipo marginal máximo de gravamen).

Como puede observarse, el tratamiento que las CC.AA. otorgan en este ámbito no es homogéneo. El caso más peculiar y que carece aparentemente de justificación es el del Principado de Asturias, que si bien opta por establecer una tarifa aplicable con carácter general con los dos últimos tramos incrementados (algo que otras CC.AA. también hacen), aprueba a su vez una escala de solo 4 tramos, de aplicación únicamente a las adquisiciones *mortis causa* de los grupos I y II (los cuales en la normativa tanto estatal como autonómica siempre recibía un trato más favorable por su mayor proximidad con el causante), la cual aumenta también el tipo máximo aplicable y que no supone ningún tipo de ventaja para estos grupos. Además, la existencia de menos tramos produce que siempre tributen a un tipo superior al de la escala regulada por esta comunidad autónoma con carácter general.

De este modo, podemos ilustrar este hecho como un ejemplo: El porcentaje mínimo a pagar por un sujeto pasivo catalogado como del grupo I o II será del 21,5% hasta un máximo de 56.000 €. En cambio, en la tarifa aprobada con carácter general por esta comunidad autónoma si nos situásemos en una base liquidable de 56.000€ se nos aplicaría un tipo de solo el 13,6% y tras haber aplicado ya el porcentaje de los 7 tramos anteriores, los cuales empezaban con un tipo de tan solo el 7,56%. Desde mi punto de vista, esta es una situación que carece de lógica dentro de la estructura y espíritu de este Impuesto al dispensar peor trato a las personas de los grupos I y II y no es justificable con el argumento de que ya se dispensan mejoras “generosas” a estos grupos que por razones de justicia social llevan a que, en caso de que tengan que aplicar la tarifa del Impuesto, les sea de aplicación una aún más gravosa. Mayor sinsentido se vislumbrará cuando se profundice en los coeficientes de patrimonio preexistente que fija esta comunidad, pues vía ellos deja sin tributación efectiva a las personas englobadas en el grupo I.

En este caso, estamos ante una situación de disparidad entre las CC.AA. ciertamente peculiar. Por un lado, podemos asociarlo como en el caso de la reducción para los seguros de vida, a una decisión totalmente desligada con carácter general del grupo de parentesco de los beneficiarios. De otro lado, dado que en varias CC.AA. si se atiende de cara a establecer un mayor o menor gravamen vía alteración de la tarifa al grado de parentesco, nos encontramos ante una disparidad entre CC.AA. que tiene en cuenta los aspectos personales, algo sobre lo que mantengo mi postura de poco justificable si no se liga a necesidades reales que sean justificativas de un mejor trato fiscal, bien es cierto que la tarifa no deja de ser complementaria en cierta manera de otras medidas adoptadas por las CC.AA. para favorecer a determinados colectivos y hay que ver en conjunto todas estas medidas. Además, como se ha mencionado, el impacto del parentesco en estas medidas es reducido, siendo mucho más frecuente que se altere la tarifa en términos generales y no para grupos concretos.

## 2.7. Cuantías y coeficientes vinculadas al patrimonio preexistente

<b>Cuantías y coeficientes vinculadas al patrimonio preexistente</b>															
Posible pertenencia a varios grupos en función del grupo de parentesco para el que se adopte la medida															
	CAT	GAL	AND	AST	CAN	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
1)															
2)															
3)															
4)															

Cuadro 11: Cuantías y coeficientes vinculadas al patrimonio preexistente. Fuente: Cuadro adaptado del recogido en el Informe de la AEAT “Medidas autonómicas sobre tributos cedidos para 2017”.

Como hemos visto con anterioridad, el gravamen también depende del patrimonio preexistente del que disponga el sujeto pasivo. Un total de siete CC.AA. han decidido ejercer sus competencias normativas en esta materia para modificar los coeficientes multiplicadores ligados a cada tramo de patrimonio preexistente. En este sentido, podemos distinguir varios grupos de CC.AA., al margen de aquellas que han decidido no alterar lo dispuesto en la normativa estatal:

- a) Aquellas con una regulación muy similar a la estatal: La Comunidad de Madrid, Cantabria y Comunidad Valenciana han ejercido sus competencias normativas, pero con escaso alcance, únicamente modificando de forma ligera los citados coeficientes.
- b) Aquellas que han minorado la tributación: El Principado de Asturias fija un coeficiente, para el grupo I solamente, inferior a la unidad (siendo la unidad el fijado por la normativa estatal para el grupo I en el tramo más bajo de patrimonio preexistente e incrementándose para patrimonios mayores). Es decir, ha decidido beneficiar a este grupo de parentesco vía coeficientes de patrimonio preexistente, dejando en la práctica nula la tributación por esta vía a estos parientes tan

cercanos y considerados vulnerables por su corta edad. Por su parte, Cataluña ha optado por la supresión de la cuantía de patrimonio preexistente y vincula el coeficiente multiplicador únicamente al grupo de parentesco en el que se enmarque el sujeto pasivo, resultando siempre beneficioso al contribuyente (pues los coeficientes que fija son los regulados en la norma estatal para el tramo más bajo de patrimonio)<sup>43</sup>.

Galicia, también decide favorecer a los parientes de los grupos I y II fijando para ellos sea cual fuere su patrimonio preexistente, un coeficiente igual a la unidad. Islas Baleares minorra o mantiene los coeficientes previstos en la norma estatal con la salvedad que a continuación se expondrá para determinados parientes del grupo III y con la curiosidad de que opta por mejorar a los englobados en el grupo IV.

- c) Aquellas que han aumentado la tributación: Islas Baleares es la única comunidad autónoma que ha optado por incrementar la carga tributaria vía coeficientes multiplicadores por patrimonio preexistente, fijando unos superiores a los regulados en la norma estatal para determinadas personas del grupo III (concretamente, para los colaterales de 2º y 3º grado por afinidad).

Como vemos, estamos nuevamente ante situaciones donde el parentesco determina un mejor tratamiento tributario en muchas ocasiones. Además, en este caso entra en juego una de las cuestiones más controvertidas del Impuesto, el patrimonio preexistente del sujeto pasivo como elemento que determina la carga tributaria. De este modo, cuanto mayor sea dicho patrimonio más alta será la tributación, siendo esto algo difícil de justificar.

---

<sup>43</sup> Si bien con carácter general el coeficiente a aplicar no solo depende de la cuantía del patrimonio preexistente sino también del grupo de parentesco al que se pertenece, Cataluña ha optado por suprimir variación del coeficiente en función de la cuantía de patrimonio preexistente fijando un mismo coeficiente sea cual fuera dicha cuantía, dejando así la variación del coeficiente a aplicar únicamente en función del grupo de parentesco al que se pertenezca. De este modo, es como si considerase que todos los sujetos pasivos cuentan con un patrimonio preexistente inferior a 402.678,11€.

## 2.8. Otros beneficios fiscales particulares

Beneficios fiscales propios:															
1)	Por el pago de otros tributos														
2)	Por indemnizaciones percibidas por herederos de afectados por el síndrome tóxico o actos de terrorismo														
3)	Para personas de 75 años o más														
4)	Por sobreimposición decenal														
5)	Por acontecimientos extraordinarios														
-----	CAT	GAL	AND	AST	CAN	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
1)															
2)															
3)															
4)															
5)															

Cuadro 12: Beneficios fiscales propios. Fuente: Cuadro adaptado del recogido en el Informe de la AEAT “Medidas autonómicas sobre tributos cedidos para 2017”.

Algunas CC.AA. han optado por fijar otros beneficios fiscales propios, no contemplados en la normativa estatal, en base a peculiaridades de su región<sup>44</sup> o en pro de una mayor justicia social. En este sentido, podemos encontrar beneficios muy diversos que enumeraremos a continuación:

- a) Por el pago de otros tributos: Las CC.AA. de Galicia y Cantabria permiten la deducción de la cuota tributaria del importe satisfecho por el abono de la tasa pertinente cuando se ha solicitado la valoración de bienes inmuebles que se recoge en el artículo 90 de la LGT.
- b) Reducción por indemnizaciones percibidas por herederos de afectados por el síndrome tóxico<sup>45</sup> o actos de terrorismo: Hasta 3 CC.AA. han regulado este tipo de reducciones. Estas son Galicia, Madrid y Castilla y León, todas por ambos motivos, se entiende que con el fin de reducir la carga fiscal basada en

<sup>44</sup> Es común en las respectivas normas autonómicas referentes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones justificar determinadas medidas adoptadas en las “peculiaridad de la región” en las “características socioeconómicas/demográficas de la región” y otra suerte de frases similares.

<sup>45</sup> El denominado “síndrome tóxico” hace referencia a enfermedad provocada por el consumo del aceite tóxico de colza, que tuvo su origen en una masiva intoxicación que tuvo lugar en 1981.

percepciones que tiene su origen en hechos extraordinarios y de una especial gravedad.

- c) Reducción para personas de 75 años o más: En pro de minorar la carga tributaria sobre personas de avanzada edad, las cuales generalmente no disponen de grandes ingresos para hacer frente a este Impuesto, las CC.AA. de Cataluña y Canarias han regulado esta reducción. La primera cuenta con una reducción para personas del grupo II de 75 años o más, incompatible con la reducción por minusvalía. Por su parte, Canarias regula una equivalente, pero de menor cuantía y sin incompatibilidades.
  
- d) Mejora de la reducción estatal por sobreimposición decenal: Las CC.AA. de Cataluña, Cantabria, Islas Baleares y Canarias regulan una mejora de esta reducción, en términos muy similares. Se aplica, por lo tanto, a los supuestos en los que unos mismos bienes hayan sido objeto de 2 o más transmisiones en un período máximo de 10 años. Esto consiste en una reducción del 100 % del impuesto satisfecho en transmisiones precedentes en los supuestos en que unos mismos bienes hayan sido objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* en un período máximo de 10 años.
  
- e) Deducción por acontecimientos extraordinarios: La Región de Murcia regula en exclusiva una deducción para todos sujetos pasivos de todos los grupos de parentesco, aplicable cuando el causante hubiese fallecido como consecuencia directa de los seísmos ocurridos en el municipio de Lorca el 11 de mayo de 2011<sup>46</sup>. Es, de este modo, un beneficio fiscal similar al del síndrome tóxico y los actos de terrorismo, que pretende paliar un hecho extraordinario y de gravedad.

---

<sup>46</sup> Debido a que este desastre natural tuvo lugar hace ya 7 años, es difícil que alguien pueda aplicarse este beneficio fiscal a día de hoy, pero la Región de Murcia no ha suprimido el precepto.

En mi opinión, añadir algunos de estos beneficios fiscales a la normativa estatal es algo que debería valorarse, si se toman como situaciones que requiere una especial protección. La mayoría son completamente lógicos y aceptables y buscan dar cobertura a situaciones que la norma estatal no ha previsto.

## CONCLUSIONES DEL TRABAJO

---

Las conclusiones alcanzadas tras la realización del trabajo, el cual nos ha llevado tanto por el marco normativo regulador de la tributación de las Sucesiones en España como por las concretas medidas adoptadas por las diversas CC.AA., son las siguientes:

Primera: El presente trabajo ha dejado patente la disparidad de trato dispensada por las distintas CC.AA. debido a sus amplias competencias normativas y el elevado grado de desigualdad que esto genera en mi opinión, debilitando así la aceptación social de este gravamen. De igual modo, se aprecia una cierta obsolescencia en la normativa estatal) que las CC.AA. han intentado suplir en ocasiones (por poner un ejemplo, nos podríamos referir a la equiparación de las parejas de hecho al matrimonio. Por todo ello, es necesario, de un lado, plantearse la necesidad de seguir exigiendo este Impuesto y de otro, la necesidad de abordar reformas tanto de carácter estructural como para mitigar las desigualdades generadas entre comunidades.

Segunda: La disparidad generada por la intervención normativa de las CC.AA. se plasma en situaciones en las que, en igualdad de condiciones, el trato tributario es sustancialmente más perjudicial en ciertas CC.AA. respecto a otras. Así, en comunidades como Madrid, la tributación para una persona enmarcada en el grupo II de parentesco (por ejemplo, los padres del causante) es prácticamente inexistente por la existencia de una bonificación del 99% sobre la cuota íntegra indistintamente de la cuantía de esta. Por el contrario, si nos vamos al Principado de Asturias, tal bonificación no existe y una vez agotada la reducción sobre la base imponible de 300.000 euros (de reciente aprobación) el contribuyente se ve abocado a una elevada tributación, más si la cuantía de la base liquidable es elevada, pues esta Comunidad Autónoma ha modificado la tarifa aumentando los dos últimos tramos. Como vemos el trato recibido en estas dos CC.AA. es muy desigual ante idénticas situaciones.

Esta cuestión ha obligado a posicionarse a nuestro Tribunal Constitucional<sup>47</sup>, pues algunas CC.AA. como era el caso de Comunidad Valenciana, habían superado los límites constitucionales de su capacidad normativa exigiendo el requisito de residencia en su territorio por parte del heredero para poder beneficiarse de alguna bonificación. Ello producía que incluso dos llamados a heredar en idéntica situación (pongamos dos hermanos) tuvieran una tributación muy diferente si uno de ellos residía en la Comunidad Autónoma y el otro no.

Tercera: Todo lo expuesto a lo largo del trabajo nos lleva a plantearnos la posibilidad de no exigir este Impuesto sobre las Sucesiones. En este sentido, la postura que defiende es que no es una medida viable o deseable dado que lo único que conseguiría es desviar esta captación de fondos hacia otros tributos y porque, además, es un impuesto con arraigo no solo en nuestro país sino en nuestro entorno, por mucho que ahora haya visto mermada su aceptación social debido a la deficiente regulación vigente. Así pues, sí que sería necesario reducir la carga tributaria a aquellas personas más *próximas* al causante, no por su proximidad en cuanto a parentesco, sino por su dependencia económica de este y de los bienes que integran la herencia, así como a otras personas no dependientes pero que ya venían disfrutando de dichos bienes por voluntad del causante. Sería absurdo negar que uno de los motivos principales de la acumulación de bienes es el sustento no solo propio sino de aquellas otras personas que de uno dependen o que con uno conviven.

De este modo, si bien hay que establecer algún tipo de forma de vinculación al causante y la cercanía en parentesco es de las más lógicas, la normativa debería extender los supuestos aceptados de convivencia con el causante e incluir otros de dependencia económica o de especial vinculación con dicha persona por otras razones. En todo caso, habría que hacerlo con cautela para evitar la evasión de la tributación por esta vía, pero más injusto es dar un trato notoriamente desfavorable a una persona que pese a no contar con parentesco

---

<sup>47</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015 del 18 de marzo de 2015.

cercano tenga gran vinculación con el causante que permitir que por esta vía se escapen sujetos de tributación, pues como he dicho mi idea de reforma parte de la base de reducir significativamente los supuestos de tributación efectiva.

Por lo expuesto anteriormente, me posiciono a favor del mantenimiento, pero reforma del Impuesto, ya que considero que tiene efectos redistributivos de la riqueza y cumple sus objetivos de mayor igualdad social y sostenimiento de las necesidades de fondos para sufragar el gasto público, aunque no lo hace actualmente de la forma más justa y eficiente posible.

Cuarta: En base a lo expuesto lo largo del trabajo, cabe afirmar que existen diversas cuestiones relativas a la estructura en sí de la imposición sobre las sucesiones que presentan aspectos de mejora. Por lo tanto, se trata de cuestiones relativas, al núcleo del Impuesto, la forma en la que se gravan o dejan sin tributación algunas cuestiones, más allá de problemas que presenta el mismo en base a su dicotomía normativa.

Coincido con ZURERA HERNÁNDEZ y BRIONES FERNÁNDEZ en que, la principal medida para alcanzar esto, es la creación de un tipo de gravamen “real” y no alterado por las múltiples excepciones, supuestos especiales y diversos beneficios fiscales más allá de los que atienen a situaciones que realmente merecen un trato diferenciado. Esto se podría conseguir con la fijación de un mínimo exento de cuantía elevada, que suprima gran parte de los beneficios fiscales actuales. Este mínimo exento debería vincularse a las circunstancias del heredero (edad, dependencia económica, discapacidad...) más que a su mero parentesco. Por lo tanto, una mayor simplicidad de la estructura de liquidación del Impuesto, que conserve aquellas excepciones necesarias, pero suprima la tan ingente cantidad de cuestiones con tratamiento especial que la tributación de las sucesiones presenta. Todo ello, aparejado en todo caso de una reducción de los tipos de la tarifa, que actualmente son simplemente excesivos para bienes que, recordemos, ya han tributado en vida del causante.

Quinta: Hay determinadas cuestiones que deben ser modificadas y adaptadas a los tiempos actuales, por la propia LISD. Entre estas cuestiones destacaría la equiparación de las parejas de hechos a los cónyuges, la del acogimiento preadoptivo o permanente a la adopción y no negar radicalmente la condición de parientes a aquellos que los son por afinidad, algo que sucede cuando tienen parentesco exclusivamente con uno de los cónyuges y esto fallece.

De otro lado, en cuanto a la vivienda habitual, habría que tener en consideración el precio medio de la vivienda en el entorno de cara al límite cuantitativo para aplicar la vigente exención. También se debería tener en cuenta el concepto de “vivienda de protección oficial” y prestar atención al alquiler<sup>48</sup> no reservando los beneficios fiscales exclusivamente a la vivienda en propiedad. La ausencia de estas menciones no hace más que dejar patente que la legislación vive anclada en los tiempos donde la vivienda en propiedad era prácticamente lo único existente.

En relación con los seguros sobre la vida, actualmente no se distingue entre distintos tipos de seguro de vida. Si bien es adecuado mantener un tratamiento fiscal preferente a esta figura, por los motivos expuestos a lo largo del trabajo, no sería lógico hacerlo de igual medida sobre los seguros de vida tradicionales que sobre aquellos destinados a la inversión (seguros “*unir linked*”).

Tampoco, se distingue en términos de porcentajes entre minusvalía psíquica y física o sensorial, algo que debería ser modificado como ha hecho la Comunidad Valenciana, pues la situación de dependencia y vulnerabilidad es notoriamente mayor para personas con elevada discapacidad psíquica que para aquellas con igual grado de discapacidad, pero física.

---

<sup>48</sup> Una de las posibles vías de hacerlo, sería determinar que una cierta cantidad de la masa hereditaria tiene como fin continuar satisfaciendo el alquiler, aplicándole una reducción como la regulada para la vivienda en propiedad.

Una última medida necesaria sería revisar los puntos de conexión en las transmisiones *mortis causa*, que en gran medida ignoran la real vinculación de la totalidad o parte del patrimonio con otras regiones<sup>49</sup>. De este modo, el criterio de residencia del causante no atiende correctamente a la realidad y debería modularse sin que esto sea fundamento para una guerra entre CC.AA., un incremento de la complejidad de liquidación y pago del Impuesto ni de mayores disparidades que las actuales al mediar varias CC.AA.

Sexta: Para lograr los fines expuestos, me decantaría, aparte de por reformar la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por limitar la capacidad normativa de las CC.AA. estableciendo baremos sobre los que puedan modificar la tributación, siendo estas modificaciones siempre en favor del contribuyente (entiéndase porque la normativa estatal ya dispensaría un trato adecuado). También, resultaría conveniente retirar la capacidad de regular casi sin control como hasta ahora reducciones y bonificaciones bajo el amparo de atender a las reales necesidades y particularidades de la comunidad. No es conveniente que pierdan la capacidad de adaptar la tributación a la realidad de su comunidad, pero siempre de forma que no genere claras disparidades con otras CC.AA. en circunstancias similares y dejando claro en la normativa estatal que cuestiones pueden abordar y cuáles no, así como en qué medida pueden hacerlo.

Además, mantener cierta capacidad de regulación en las CC.AA. permite una adaptación más rápida a los cambios sociales y a las peculiaridades de cada región, especialmente las demográficas y aquellas determinadas por la estructura socioeconómica concreta de dicha región.

---

<sup>49</sup> Un sistema de compensación entre CC.AA. en base a la especial vinculación con cada una de ellas de los bienes del causante (como podrían ser los inmuebles) podría mejorar este aspecto.

## BIBLIOGRAFÍA

---

ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: “La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión”. En *Revista Quincena Fiscal* num.1/2017 parte Editorial. Ref. Aranzadi Instituciones: BIB 2016\86014.

ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo: “El contrato de seguro de vida en el ISD”. *Revista española de Derecho Financiero* num.169/2016 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, Pamplona. 2016. Ref. Aranzadi Instituciones: BIB 2016\724

BURLADA ECHEVESTE, José Luís y BURLADA ECHEVESTE, Inés María: “Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: crónica de una reforma necesaria”. *Revista Aranzadi Doctrinal* num.11/2014 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2014. Ref. Aranzadi Instituciones: BIB 2015\54

CALVO VÉRGEZ, Juan:

“La aplicación de la reducción por parentesco en el ISD. Criterios de la doctrina administrativa y jurisprudencial”. *Revista Quincena Fiscal* num.3/2012 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2012. Ref. Aranzadi Instituciones: BIB 2012\128

“En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del Impuesto”. *Revista Quincena Fiscal* num.5/2015 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2015. Ref. Aranzadi Instituciones: BIB 2015\606

CONSEJO GENERAL DEL REAF: “Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2018”. Servicio de Estudios de REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España, Madrid, 2018.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María: “Privilegios e Inmunidades Fiscales”, Tirant lo Blanch, Madrid, 2017.

RAMOS PRIETO, Jesús: “La equiparación de las uniones de hecho a los matrimonios a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD): ¿Tiene sentido que algunas Comunidades Autónomas hayan adoptado esta decisión?” Jurisprudencia Tributaria Aranzadi num.21/2005 parte Opinión profesional. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2006. Ref. Aranzadi Instituciones: BIB 2005\2726

SECRETARÍA GENERAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL:

“Tributación Autonómica. Medidas 2017”, AEAT, Madrid, 2017.

“Medidas autonómicas sobre tributos cedidos para 2017”, AEAT, Madrid, 2017.

“Resumen de medidas vigentes en tributos cedidos ejercicio 2017”, AEAT, Madrid, 2017.

TOVILLAS MORÁN, José María: “Las Comunidades Autónomas son competentes para suprimir jurídicamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi num.10/2005 parte Opinión profesional. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2005. Ref. Aranzadi Instituciones: BIB 2005\1558

VARONA ALABERN, Juan Enrique: “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Revista Quincena Fiscal num.16/2014 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2014. Ref. Aranzadi Instituciones: BIB 2014\3277

ZURERA HERNÁNDEZ, Antonio y BRIONES FERNÁNDEZ, Luis: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Conveniencia de que subsista la imposición sobre las sucesiones y donaciones”. *Propuesta para la reforma de los impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015.

## WEBGRAFÍA:

---

<https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/impuesto-sucesiones-donaciones>  
(consultado por última vez el 28/04/2018)

[http://www.minhfp.gob.es/DocLeyes/onlinelt/c06.03.cd.sucesiones.autonomias\\_te\\_23159.htm#andalucia](http://www.minhfp.gob.es/DocLeyes/onlinelt/c06.03.cd.sucesiones.autonomias_te_23159.htm#andalucia)  
(consultado por última vez el 26/04/2018)

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos\\_Procedimientos\\_y\\_Servicios/Ayuda\\_Modelo\\_655/Informacion\\_general/Cuadro\\_de\\_delimitacion\\_de\\_competencias\\_y\\_normativa\\_aplicable\\_Estado\\_Comunidades\\_Autonomas\\_de\\_Regimen\\_Comun\\_2\\_Impuesto\\_sobre\\_Sucesiones\\_.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos_Procedimientos_y_Servicios/Ayuda_Modelo_655/Informacion_general/Cuadro_de_delimitacion_de_competencias_y_normativa_aplicable_Estado_Comunidades_Autonomas_de_Regimen_Comun_2_Impuesto_sobre_Sucesiones_.shtml)  
(consultado por última vez el 5/04/2018)

## ANEXO I: NORMATIVA

---

- **Normativa autonómica en materia de sucesiones:**

Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos

Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado

Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos

Decreto Legislativo 62/08, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado

Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha

Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos

Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado

Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado

Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos

Ley 3/2017, de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas y restantes tributos cedidos.

- **Normativa estatal en materia de sucesiones:**

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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.

- **Otra normativa empleada:**

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas

Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos

## ANEXO II: JURISPRUDENCIA

---

Sentencia del Tribunal Constitucional 99/1984, de 5 de noviembre de 1984. Ref. Aranzadi Instituciones: RTC 1984\99

Sentencia del Tribunal Constitucional 86/2004, de 10 de mayo de 2004. Ref. Aranzadi Instituciones: RTC 2004\86

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón 19/2010, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 de enero de 2010. Ref. Aranzadi Instituciones: JUR 2010\379554

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 1705/2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 30 de diciembre de 2013. Ref. Aranzadi Instituciones: JUR 2014\40325

Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015 del 18 de marzo de 2015. Ref. Aranzadi Instituciones: RTC 2015\60

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla – La Mancha 147/2016, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 9 de marzo de 2016. Ref. Aranzadi Instituciones: JUR 2016\62066

Sentencia del Tribunal Supremo 841/2017, Sala de lo Contencioso-Administrativo, del 12 de mayo de 2017. Ref. Aranzadi Instituciones: RJ 2017\2952