

Trabajo de Fin de Grado

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Ana Gámiz Sánchez

Tutor: Prof. Raimundo Varela Gómez



UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos

Curso académico 2021/2022

SUMARIO

INTRODUCCIÓN.....	7
1. QUÉ ES EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	9
1.1 NORMATIVA FISCAL SOBRE EL IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA.....	9
1.2 ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	10
1.3 SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES.....	10
1.3.1 LUGAR DE TRIBUTACIÓN DEL ISD.....	12
1.3.2 CUANDO SE DEBE TRIBUTAR.....	12
2. MOTIVOS PARA SUPRIMIR O MANTENER EL IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES.....	12
2.1 DOBLE IMPOSICION.....	13
2.2 PRINCIPIO NO CONFISCATORIO.....	14
3. ESQUEMA LIQUIDATIVO.....	15
3.1 BASE IMPONIBLE.....	15
3.2 BASE LIQUIDABLE.....	15
3.3 TARIFA APLICABLE.....	16
3.4 COEFICIENTE MULTIPLICADOR.....	17
3.5 DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES.....	18
4. DIFERENCIAS ENTRE LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DEL IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES.....	20
4.1 COMPARATIVA ENTRE CONTRIBUYENTES DE DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	20
4.2 SUCESORES GRUPO I y II.....	22
4.3 SUCESORES DEL GRUPO III (COLATERALES DE 2º Y 3º GRADO ASCENDIENTES DESCENDIENTES POR AFINIDAD) Y GRUPO IV.....	23

4.4 OTROS BENEFICIOS FISCALES.....	24
4.5 COMO TRIBUTAN ESTE IMPUESTO LOS CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES EN ESPAÑA.....	24
5. CASO PRÁCTICO.....	27
6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y ARTÍCULOS PUBLICADOS EN UN SITIO WEB Y OTROS SITIOS WEB CONSULTADOS.....	32



ABREVIATURAS

ISD: Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Art: Artículo.

CC AA: Comunidad Autónoma.

RD: Real Decreto.

CE: Constitución Española.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

LISD: Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

RISD: Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea



RESUMEN

He decidido realizar, investigar y estudiar el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para ser el protagonista de mi TFG a nivel estatal y una breve comparativa del ISD en diferentes Comunidades Autónomas del territorio español, tratando de abordar cuestiones como sus deducciones y bonificaciones propias de cada Comunidad. Este impuesto tiene diversas opiniones favorables de mantenerlo y otras, en cambio, de eliminarlo del sistema tributario español, y este trabajo servirá para entender cómo funciona de una forma más específica y llegar a una conclusión personal de si se debe mantener o, al contrario, derogarlo. Por esta razón y como reto personal ya que, aunque mi Grado esté enfocado al mundo laboral, el tema fiscal sobre todo en este impuesto me ha llamado siempre la atención por ser muy criticado en la sociedad. Por ello, para finalizar este trabajo, se expondrá un caso práctico por un causante con residencia habitual en territorio de la Comunidad Valenciana a modo de ejemplo.

Su normativa está contenida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. A pesar de ello, actualmente, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está siendo el centro de un gran debate. Hay quienes piensan que éste debe ser derogado y otros que es importante que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones siga vigente.

Este impuesto no tributa de igual manera en todo el territorio español ya que, según en qué Comunidad Autónoma se tribute, este impuesto tiene un porcentaje inferior o superior de tributación y puede variar de una forma desorbitada en diferentes Comunidades Autónomas por ello existe esta disputa con el impuesto. Esto ocurre porque el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue cedido a las Comunidades Autónomas, a través de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, y se ha ido reproduciendo en las sucesivas leyes de financiación de las CCAA, la última, es la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante Ley de financiación CCAA de 2009). Los poderes normativos del impuesto se descentralizaron y las diferentes regiones desarrollaron su propia competencia fiscal entre ellas que ha provocado que su tributación sea tan desigualada para los contribuyentes.

ABSTRACT

The taxes that apply to all citizens help contribute to the country's public spending. Use these resources to support health, education, unemployment benefits or pensions. They are, therefore, the main source of financing for the State's public spending and thus, together, satisfy the common good. Therefore, Spain, in order to carry out these expenses, needs income that is obtained directly from taxes and these must take into account some principles that are regulated in the Spanish Constitution, article 31 "*everyone must contribute to the maintenance of expenses according to their economic capacity and through a fair tax system, inspired by the principles of equality and progressiveness that in no case will have a confiscatory scope.*

The Inheritance and Donations tax is direct, personal and progressive, that is, it will contribute to the maintenance of the public sector based on the assets and profits of which the taxpayer is the owner at the time of accrual. This means that taxpayers, with different payment capacities, will pay taxes differently and depending on their wealth.

This tax has been in force in our country since 1987 and, specifically, it is regulated in Law 29/1987 on Inheritance and Donations Tax and in the subsequent Royal Decree 1629/1991 that addresses its Regulations.

Throughout its validity, the ISD has undergone numerous reforms at the regional level. For this reason, it is being debated whether the Communities are prepared to assume these regulatory capacities, whether this tax should be abolished, whether it complies with the principles of article 31 of the Spanish Constitution, since this tax, at first glance, does not seem to be very equitable. Depending on the Autonomous Community in which the taxpayer resides, he will be taxed quite differently for the Inheritance and Gift Tax.

For this reason, this work has been carried out with the aim of understanding how it works and why this tax is paid differently and if it complies with the principles mentioned above. its fiscal regulations, its structure and its differences between Autonomous Communities will be detailed.

INTRODUCCIÓN

Los impuestos que se aplican a todos los ciudadanos ayudan a contribuir con el gasto público del país. Utiliza estos recursos para sostener la sanidad, la educación, las prestaciones por desempleo o las pensiones. Son, por ello, la principal fuente de financiación del gasto público del Estado y así, entre todos, satisfacer el bien común. Por lo tanto, España, para poder llevar a cabo estos gastos, necesita ingresos que se obtienen directamente de los impuestos y éstos deben tener en cuenta unos principios que están regulados en la Constitución Española, artículo 31 *“todos deberán contribuir al mantenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrán un alcance confiscatorio”*.

El impuesto de Sucesiones y Donaciones es directo, personal y progresivo, es decir, se contribuirá al mantenimiento del sector público en función de los bienes y ganancias de los que es titular en el momento del devengo el contribuyente. Esto significa que los contribuyentes, con distintas capacidades de pago, tributarán de forma diferente y en función de su riqueza.

Este impuesto está vigente en nuestro país desde el año 1987 y concretamente, se regula en la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Real Decreto posterior 1629/1991 que aborda su Reglamento.

El ISD ha sufrido a lo largo de su vigencia, numerosas reformas a nivel autonómico. Por esta razón, se pone en debate si las Comunidades están preparadas para asumir estas capacidades normativas, si este impuesto debiera suprimirse, si cumple con los principios del artículo 31 de la Constitución Española, ya que este impuesto, a simple vista, no parece ser muy equitativo. Dependiendo en la Comunidad Autónoma en la que el contribuyente resida, tributará de forma bastante diferente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por este motivo, se ha realizado este trabajo con el objetivo de entender el funcionamiento y por qué este impuesto se tributa diferente y si cumple con los principios mencionados anteriormente. su normativa fiscal, se detallará su estructura y sus diferencias entre Comunidades Autónomas.

1. QUÉ ES EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

1.1 NORMATIVA FISCAL SOBRE EL IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), como hemos indicado anteriormente, se rige por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Este impuesto grava la transmisión de bienes y/o derechos entre personas físicas ya sean inter vivos (donaciones) o mortis causa (sucesiones).

El ISD es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva. En el caso de sucesiones, el impuesto grava incrementos patrimoniales obtenidos por las personas físicas a título gratuito y mortis causa. En el caso de donaciones, el objeto son los incrementos patrimoniales inter vivos obtenido por personas físicas a título gratuito.

Por tanto, el hecho imponible del impuesto son las transmisiones lucrativas, que pueden ser inter vivos o mortis causa, artículo 3 LISD:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

En este último apartado, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 17.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. No obstante, en el caso de cónyuge beneficiario, si la prima se ha pagado con cargo a la sociedad de gananciales estará sujeto también al IRPF, de forma que dividirá en dos partes su tributación, una mitad del importe tributará por ISD y la otra por IRPF como rendimiento capital mobiliario.

En el caso de los incrementos patrimoniales obtenidos por personas jurídicas no quedarán sujetos a este impuesto, pero sí estarán sujetos al Impuesto sobre Sociedades (IS). 3

Como hemos visto hasta aquí, la manera de justificar este impuesto, hay muchas críticas y cuestionables puntos de vista. La persona que recibe una herencia (en el caso de las sucesiones) está obligado a pagar el ISD por los bienes que va a heredar y que ya han sido objeto de tributación por otros impuestos en anteriores ocasiones.

3NUÑEZ GRAÑON, MERCEDES. (2013). En Ordenamiento tributario español: los impuestos. (Manuales Tirant Tributario). Págs. 305 a 311.

Cabe destacar su incompatibilidad con el IRPF, es decir, un mismo incremento en el patrimonio nunca podrá ser gravado a la vez por el IRPF y por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (artículo 4 RISD). Esto es imprescindible, ya que nunca un mismo hecho puede gravarse por dos tipos de impuestos diferente, es decir, no puede haber doble imposición. Por lo tanto, los incrementos en el patrimonio obtenidos por el donatario (donaciones) o por el causahabiente (sucesiones) tributarán por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, mientras que los incrementos en el patrimonio de los donantes quedarán sujetos al IRPF, en cambio no quedan sujetos a IRPF las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en sede del fallecido, conocidas como plusvalía del muerto, ya que la propia legislación de IRPF las exime de tributación.

1.2 ÁMBITO DE APLICACIÓN

Según la LISD se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

En base a la ley 21/2001, de 27 de diciembre, el ISD se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas, las cuales tienen competencias en recaudación y comprobación, y pueden aplicar sus propias normas con relación a aspectos como los tipos impositivos o reducciones de la base imponible. Por este motivo, existe una gran diferenciación por lo que cada contribuyente tribute según en qué Comunidad Autónoma resida.

Este impuesto, como hemos dicho antes, es progresivo, por lo que no hay un porcentaje fijo de gravamen, sino que cuanto más se hereda, más se paga. Si la Comunidad Autónoma no tiene aprobada una escala o no se han asumido competencias normativas en materia del ISD. Según la Ley 29/1987 de 18 de noviembre, art. 21, existe un tipo de gravamen general, que oscila desde el 7,65% hasta el 34% sobre la base liquidable, dependiendo de la cuantía aplicándose después las reducciones que cada Comunidad Autónoma establezca.

Aquí podemos encontrar otra importante crítica al ISD, por su distinta aplicación por la cesión de capacidad normativa de dicho impuesto que legitima a las Comunidades Autónomas a modificar aspectos del impuesto como por ejemplo el tipo de gravamen, generando así una desigualdad entre comunidades.

1.3 SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES

La ley reguladora del ISD diferencia dos modalidades de sujeción:

- **Obligación personal:** contribuyentes que tengan su residencia habitual en España y representantes y funcionarios del Estado en el extranjero. Tributarán en la Comunidad Autónoma en la que el causante tenga su residencia habitual en la fecha del devengo, o donde radiquen los bienes inmuebles cuando sea por

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

donación, pero en ambos casos se podrán beneficiar de los beneficios fiscales establecidos por las distintas Comunidades Autónomas

- **Obligación real:** contribuyentes no residentes en territorio español pero que heredan o les donan un bien en España.

En el art.5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, quedarán obligados al pago del impuesto las siguientes personas físicas y por tanto, tendrán la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- En adquisiciones mortis causa, los causahabientes.
- En donaciones inter vivos, el donatario.
- En los seguros de vida, los beneficiarios.

Por otra parte, el Real Decreto 1629/1991 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 19 de la segunda sección, dispone que se considerarán responsables subsidiarios salvo que resultaren de aplicación las normas sobre responsabilidad solidaria de la Ley General Tributaria: los intermediarios financieros y Entidades que hubieran entregado dinero y valores depositados o devuelto las garantías constituidas, las agencias aseguradoras por la entrega de las cantidades del seguro de vida a los beneficiarios, los mediadores en la transmisión de títulos valores correspondientes de una herencia y, por último a los funcionarios que hayan autorizado el cambio de sujetos pasivos de cualquier tributo ya sea estatal, autonómico o local, cuando suponga la adquisición sujeta al impuesto por ISD y no se haya exigido justificación previa del pago de dicho impuesto.

En el caso de las sucesiones, los causahabientes, serían los beneficiarios de la herencia o del legado, con independencia de todas aquellas estipulaciones que las partes establezcan o si la persona fallecida, antes de su muerte, ha hecho testamento, éste determinará la distribución de la herencia. En caso de no haber testamento (sucesión intestada) el orden de sucesión será el siguiente:

1. Hijos y descendientes.
2. Los ascendientes.
3. El cónyuge.
4. Los hermanos y parientes.
5. El Estado.

En las donaciones, según los artículos 5b) LISD y 16.1 b) del RISD son los donatarios o favorecidos por la donación, es decir, la persona que va a recibir el bien.⁴

⁴NUÑEZ GRAÑON, MERCEDES. (2013). En Ordenamiento tributario español: los impuestos. (Manuales Tirant Tributario). Págs. 305 a 311.

El ISD grava las transmisiones de bienes sobre los que ya se han pagado los impuestos pertinentes en el pasado, siendo esto un gran punto de debate en la sociedad. Bajo mi punto de vista, este impuesto no cumpliría con el mandato constitucional si hacemos referencia al artículo 31 por vulnerar el derecho de igualdad, porque no en todas las Comunidades Autónomas tributan de la misma manera y cada CCAA tienen sus propias legislaciones. También, por otro lado, podemos estar ante una doble imposición por el hecho de que el mismo bien sea sujeto al pago de dos tributos diferentes, ya que ha tributado anteriormente por el IRPF y tributará en el momento de la transmisión, bien por sucesión o donación.

1.3.1 LUGAR DE TRIBUTACIÓN DEL ISD

En caso de fallecimiento (mortis causa), se aplicará su tributación en la Comunidad Autónoma que residía el fallecido, independientemente de donde se encuentren los bienes que vayan a formar parte de la herencia. Por ello, el contribuyente puede caer en la picaresca de cambiar su residencia fiscal a otra localidad cercana a otra región autonómica como asignar como residencia fiscal una segunda vivienda en otra Comunidad Autónoma o por ejemplo, como ocurre en la provincia de Alicante, el municipio de Pilar de la Horadada está a escasos minutos, se encuentra el municipio de San Javier que pertenece a la Región de Murcia, el contribuyente podría cambiar su residencia a esta localidad o viceversa para así, ver donde tributaría lo menos posible en el ISD ya que es totalmente lícito que el contribuyente decida donde quiere tener su residencia habitual.

Por el contrario, en el caso de una donación, se tributará en la Comunidad Autónoma donde tenga la residencia la persona que vaya a recibir los bienes, es decir, el donatario.

Por último, en el caso de un beneficiario por seguro de vida, se tributa como en el caso de la sucesión, en la Comunidad Autónoma donde tenía la residencia el fallecido.

1.3.2 ¿CUÁNDO SE DEBE TRIBUTAR?

En el caso de fallecimiento, tanto para bienes como en el caso de beneficiarios de seguros de vida, el impuesto se devenga desde la fecha de fallecimiento. El plazo para realizar la correspondiente liquidación de Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones es de seis meses desde el fallecimiento. Cabe la posibilidad de una prórroga, bien porque los herederos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no hayan podido recoger la suficiente liquidez para pagar dicho impuesto o por cualquier otro motivo, en el plazo de

NUÑEZ GRAÑÓN, MERCEDES. (2013). En Ordenamiento tributario español: los impuestos. (Manuales Tirant Tributario). Págs. 305 a 311.

4 PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, JOSÉ JAVIER “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pros y contras (II parte) Doble imposición y confiscatoriedad.

www.josejavierperezfadon.blogcanalprofesional.es año 2021

liquidación cuando ésta se solicite antes de la finalización del quinto mes siguiente al fallecimiento del causante, pasado ese plazo no se concederá dicha prórroga

En el caso de donaciones, el impuesto se devenga en el momento que el donatario acepta la donación.

2. MOTIVOS PARA SUPRIMIR O MANTENER EL IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES.

En este punto, analizaremos, con más profundidad, si se debe seguir manteniendo o suprimir sin más este impuesto. Como hemos estado mencionando, durante todo este trabajo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, consideraremos si, cumple con los principios y objetivos tributarios que recoge la Constitución Española.

Hasta aquí, hemos comentado que, el Impuesto sobre sucesiones y Donaciones es un tributo que puede clasificarse como directo, grava de forma directa una capacidad económica como la obtención de rentas gratuitas por parte, exclusivamente, de las personas físicas, por lo que se encuadra dentro de los tributos personales (se tienen en cuenta las personas y circunstancias personales de la misma). Es también, subjetivo y progresivo, que en el caso concreto de este impuesto se puede calificar de fuertemente progresivo al añadir a una tarifa tipo creciente, los coeficientes multiplicadores según el patrimonio previo y dependiendo, además de su grado de parentesco con el causante.

Este tributo tiene efectos como el de afectar negativamente la propensión al ahorro, para evitar su gravamen, impulsando la transmisión gratuita por otras vías, como puede ser la donación. Por esto, también se gravan esas donaciones como las sucesiones, cerrando así esta vía para eludir el tributo, tiende a aumentar el gasto de las personas y suele dar lugar a cierta elusión fiscal como, por ejemplo, pueden ser las donaciones en metálico.

Por otro lado, además de colaborar a proveer ingresos públicos, como la función que tienen otros tributos, es un ingrediente de la progresividad del sistema fiscal, promueve la redistribución de la renta y de la riqueza en la sociedad, es decir, la igualdad económica entre las personas evita la acumulación desmesurada de riqueza entre un nivel en pocas manos y el malestar social que ello conlleva.

Como dato, es un impuesto al que recurren casi todos los países del mundo, como vía de financiación ordinaria, dadas sus características anteriores y que, en tiempos de crisis económicas, puede servir para aliviar los déficits excesivos de los Estados y financiar gastos públicos extraordinarios.

Ahora bien, analizando todo lo comentado anteriormente, cabe contrastar si el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es acorde y cumple con los principios y objetivos tributarios que recoge la Constitución Española y según la normativa del ISD, su hecho imponible se configura por la obtención de incrementos patrimoniales gratuitos por parte de las personas físicas, en concreto, el artículo 3 de la Ley sobre Sucesiones y Donaciones en el que define el hecho imponible y el artículo 31 de la Constitución que determina, en función de la capacidad económica de cada obligado tributario, deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo sin duda la obtención de renta, que configura

el hecho imponible del ISD una clara manifestación de capacidad económica de las personas que la perciben de forma gratuita.

Como conclusión, si analizamos esto, para demostrar si existe capacidad económica para contribuir con el bienestar social, debe hacerse referencia a la obtención de cualquier tipo de renta, recibida por el contribuyente, mientras que la obtención de un patrimonio y la realización de gastos, complementan las manifestaciones de capacidad económica de los titulares o de quienes los realizan, en conclusión, el ISD grava una clara capacidad económica de los sujetos pasivos ya que, en este caso, son obtenidas sin contraprestación alguna.

2.1 DOBLE IMPOSICION.

Hasta este momento, comprobamos que cumple con este primer requisito constitucional, para poder ser gravado con una prestación patrimonial de carácter público. Ahora, debemos de saber si cumple con los requisitos dictados en la normativa, la redistribución de la renta y de la riqueza en la sociedad, dicho de otra manera, a la igualdad económica de las personas y si existe o no doble imposición, así, haciendo referencia al carácter confiscatorio que otros le atribuyen a este impuesto.

Los mayores críticos de este impuesto, en sus argumentos en contra, hacen referencia a la doble imposición de las rentas que gravan el ISD y, éstas ya fueron gravadas por el impuesto sobre la renta de las personas físicas y, al aplicar el ISD vuelven a gravarse nuevamente las mismas rentas.

Antes de profundizar sobre ello, definimos los dos tipos de doble imposición, que entiende la ciencia económica y la regulación jurídica:

- a)** La doble imposición económica, es aquella en la que una renta se grava dos o más veces por uno o varios tributos sobre la renta, pero siendo el sujeto pasivo en cada caso diferente, es decir, se grava doblemente la renta, pero no al obligado a satisfacer cada impuesto. En este ámbito económico se considera que ambos tipos de doble imposición, debe evitarse, cuando se dupliquen los efectos negativos de los impuestos sobre la renta, por lo que daña claramente la propensión al ahorro y la inversión y promueve el gasto.
- b)** La doble imposición jurídica, se grava dos o más veces una renta del mismo sujeto pasivo, por lo que coinciden la renta gravada y el obligado a satisfacer el pago del tributo.

En lo que respecta al ámbito jurídico, habrá que analizar si existe alguna legislación si regula o no dicho aspecto y sus características, si prohíbe esta figura de la doble imposición según sus características y de qué manera.⁵

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, JOSÉ JAVIER “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pros y contras (II parte) Doble imposición y confiscatoriedad.

En cuanto a la concreta doble imposición jurídica, la normativa del propio ISD en conjunción con la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, evitan que una misma renta pueda ser gravada simultáneamente por ambos tributos, con lo que solo se somete en cada caso a uno o a otro tributo. Además, se contemplan medidas, tanto unilaterales, como bilaterales en el ISD español y en algunos Convenios para evitar la doble imposición internacional (Grecia, Suecia y Francia)

Como conclusión a lo expuesto, en principio, no cabe atribuir al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como un supuesto de doble imposición jurídica, que aun no estando prohibida por nuestro sistema jurídico. Bien es cierto que, se suele considerar este hecho de doble imposición, atenta contra los principios de justicia e igualdad y, por ello, es suprimida o paliada por la propia legislación nacional e internacional.

Además, para tener en cuenta que la posible doble imposición económica que se considera que existe entre el IRPF y el ISD, no es del todo cierta en los casos que el IRPF existe numerosos supuestos de obtención de rentas que no son gravadas, como pueden ser las ganancias de patrimonio latentes que en el caso de muerte del causante quedan exentas del tributo como, por ejemplo, la plusvalía del muerto. Sin embargo, considero que, en otras ocasiones, sí que podría considerarse que existe una doble imposición y ponemos de ejemplo, el típico alegato de cómo es posible que se grave por el patrimonio que ya en su día, se ha tributado por IRPF y en el ISD también es sujeto a gravamen para heredarlo.

2.2 PRINCIPIO NO CONFISCATORIO

En cuanto a la no confiscatoriedad, que aparece entre los principios tributarios constitucionales, al mismo nivel que los principios de capacidad económica, justicia, igualdad y progresividad del sistema tributario. No viene definido ni en la Constitución, donde solo se menciona, ni en otras normas tributarias generales o específicas de los tributos.

En realidad, ante la falta de delimitación de lo que pueda considerarse, unívocamente, como confiscatorio, serán los Jueces y Tribunales quienes dicten en cada supuesto si puede darse una auténtica vulneración de este principio constitucional que se refiere al conjunto del sistema y, en este sentido, hasta el momento, nunca ningún Tribunal ha tildado al ISD de confiscatorio en ningún caso.

Bajo mi opinión, a pesar de que hasta día de hoy no se haya dictaminado como confiscatorio, considero que, en algunas ocasiones el ISD, sí que se podría decir que tiene dicho alcance ya que de forma habitual los tipos impositivos aplicados a este impuesto tienden a generar una mayor ganancia para el Estado que al propio sujeto pasivo a tributar por dicho impuesto. A modo de ejemplo, si el IRPF grava con un 47% algunas rentas, no veo qué otra definición podría tener si no es consistorio ya que es un tipo muy elevado.⁶

⁶ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, JOSÉ JAVIER “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pros y contras (II parte) Doble imposición y confiscatoriedad.

3. ESQUEMA LIQUIDATIVO

3.1 BASE IMPONIBLE

En las adquisiciones mortis causa, según el artículo 9 de la LISD que determina la constitución de la base imponible. Con carácter general, para conseguir la base imponible, todos los bienes y derechos deben ser valorados por su valor real, se restan las cargas deducibles para, así, obtener el caudal hereditario y en éste se añadirá el ajuar doméstico que se valorará en el 3% del importe del caudal hereditario del causante.

Para calcular el ajuar doméstico, no se tendrá en cuenta el valor de los bienes adicionales, ni cantidades que procedan de seguros de vida ni donaciones que se hayan acumulado a la herencia a gravar.

En el caso de que el fallecido hubiese estado casado, el ajuar doméstico se disminuirá con el valor de los bienes a entregar al cónyuge sobreviviente.

3.2 BASE LIQUIDABLE

Para conseguir la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicaremos a la base imponible una serie de operaciones que, en primer lugar, tendremos en cuenta de aplicar las reducciones previstas en la LISD. Estas reducciones varían según el grado de parentesco y qué tipo de bienes serán objetos a transmisión. Una vez que hayamos realizado esto, obtendremos la base liquidable de cada heredero.

En el caso de las donaciones, este paso se simplifica ya que la Ley dispone de dos reducciones atendiendo a los bienes donados.

Dependiendo de la Comunidad Autónoma que nos encontremos para declarar dicho impuesto, el importe de las diferentes reducciones podrá ser distintas a lo fijado en la LISD. ya que puede modificar la cuantía de las mencionadas reducciones anteriormente como también, aplicar otras que no estén contempladas en la Ley estatal.

Se atenderán primero las reducciones estatales y después las propias de la comunidad. Si dichas reducciones son mejoradas por las CCAA ante la estatal, la más satisfactoria se aplicará por encima de la normativa estatal.

Ponemos de ejemplo, en los casos de la Comunidad Valenciana, para el grupo I y grupo II, los descendientes (hijos, nietos...) y adoptados menores de 21 años, cónyuge o pareja de hecho, ascendientes y adoptantes, tienen una reducción de 100.000 euros. Se añadirán 8.000 euros más por cada año, para los descendientes y adoptados, menores de 21 sin que esta reducción exceda de los 156.000 euros.

3.3 TARIFA APLICABLE

Cuando ya hayamos obtenido la base liquidable, se procede a la aplicación de la tarifa aplicable que debidamente corresponda.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En la actualidad, la tarifa aplicable vigente se encuentra en el art. 21 de la LISD, en el caso de que la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado una escala diferente o no asuma competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o simplemente no se pueda aplicar a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto de base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	€	Hasta euros	%
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

Para concluir, si analizamos dicha tabla, vemos que tiene carácter progresivo y aumenta todavía más con la inclusión de unos coeficientes crecientes en función del patrimonio previo de los obligados tributarios y que se incrementan según el parentesco sea más lejano con el causante, podemos comprobar que este impuesto colabora al cumplimiento del criterio de progresividad del sistema fiscal y a la redistribución de las rentas.⁷

3.4 COEFICIENTES MULTIPLICADORES Y CUOTA TRIBUTARIA

Para obtener la cuota tributaria en este impuesto se multiplica la cuota íntegra por el coeficiente multiplicador que corresponda según el grado de parentesco y el patrimonio que posee el heredero o donatario previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, en el que recurriremos al artículo 20 para valorar dicho patrimonio.

En los casos que una Comunidad Autónoma no hubiese aprobado un coeficiente multiplicador o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad Autónoma se aplicará el que corresponda de los que aparecen en la tabla, se

7 NUÑEZ GRAÑÓN, MERCEDES. (2013). En Ordenamiento tributario español: los impuestos. (Manuales Tirant Tributario). Págs. 323-326.

tendrá en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente y grupo, según el grado de parentesco:

Patrimonio preexistente (€)	GRUPOS DEL ART. 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 4.020.777,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.777,98	1,2000	1,9059	2,4000

Cuando exista una diferencia entre la cuota obtenida tras la aplicación del coeficiente multiplicador que debidamente corresponda y la que resultaría de aplicar el coeficiente multiplicador inmediatamente inferior, es mayor que la que existe entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que proceda a la aplicación del coeficiente multiplicador sea menor, la cuota se disminuirá en el exceso.

Para los casos de seguros sobre la vida se aplicará el coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grupo que pertenezca por su parentesco con el contratante. Si son seguros colectivos o contratados por las empresas en favor de sus empleados se tomará como referencia el coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grado de parentesco entre éste y el asegurado.

En el supuesto de que no se conozcan los causahabientes de una sucesión, se aplicará el coeficiente correspondiente para los colaterales de cuarto grado y extraños cuando el patrimonio preexistente exceda de 4.020.770,98 euros, sin perjuicio de la devolución que proceda una vez que aquéllos fuesen conocidos.

En la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se aplicarán las siguientes reglas:

- La valoración se realizará conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Cuando se trate de adquisiciones "mortis causa", se excluirá el valor de los bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante. La misma regla se aplicará en el caso de acumulación de donaciones.
- En el patrimonio preexistente se incluirá el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda perciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.

En el caso de que exista obligación real de contribuir, el coeficiente multiplicador será el establecido en el artículo 22.2 de la LISD. El mismo coeficiente multiplicador será aplicable en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

Comentando lo anterior, bajo mi opinión no veo correcto y a la vez creo que injusto, que se tenga en cuenta el patrimonio preexistente para calcular el valor de los bienes y derechos del contribuyente. Esto creo que debería de dejarse al margen, ya que el patrimonio que haya obtenido anteriormente no debe de influir en lo que vaya a heredar. Veo más lógico que se tenga en cuenta el patrimonio que vaya a recibir y por ello sujeto al ISD que, también se añada su propio patrimonio preexistente.

3.5 DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

En primer lugar, conoceremos las deducciones y bonificaciones estatales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Existe una diferencia entre las que se aplican de forma estatal con las del ámbito autonómico en las que solamente se emplean en el propio territorio de la CCAA.

Respecto a esta diferencia, hay que tener en cuenta que, en primera instancia, las reducciones, deducciones y bonificaciones autonómicas tienen carácter supletorio a las estatales. A pesar de ello, en el caso de que estas impliquen una mejora respecto a las estatales, pasarán a ser de primera aplicación.

En el art. 23 de la LISD recoge la deducción por doble imposición internacional, cuando la sujeción al impuesto se establezca por obligación personal, el contribuyente tendrá derecho a deducir la menor de las siguientes cantidades:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por un impuesto parecido y aumente el patrimonio sometido a gravamen en España.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial que corresponda a los bienes y derechos que radiquen o puedan ser ejercitados fuera del territorio español, cuando hubieran sido sometidos a gravamen en otro país por un impuesto parecido.

La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las Comunidades Autónomas podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes.

En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Existe en el artículo 23. Bis. existe la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla en las cuotas de este impuesto derivadas de adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se efectuará una bonificación del 50% de la cuota, siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla y durante los cinco años anteriores, contados fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo.

No obstante, la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se aumentará al 99% para los causahabientes comprendidos, según el grado de parentesco, en los grupos I y II del art. 20 de la LISD.

En los casos de donaciones, se aplicará una bonificación del 50% de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los inmuebles situados en Ceuta o Melilla. A los efectos de esta bonificación, tendrán la consideración de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

En el resto de las donaciones, se aplicará una bonificación del 50% de la cuota que corresponda cuando el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla.

Para la aplicación de estas bonificaciones, se tendrán en cuenta las normas establecidas sobre residencia habitual y puntos de conexión en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.⁸

4. DIFERENCIAS ENTRE LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DEL IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES

4.1 COMPARATIVA ENTRE CONTRIBUYENTES DE DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Como se ha comentado a lo largo de este trabajo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas. En este apartado, conoceremos las grandes diferencias a la hora de pagar impuesto entre Comunidades Autónomas. que recoge informe del Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021 que ha sido elaborado por El Registro de Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas (REAF-CGE), las medidas más destacadas de la normativa aprobada por las comunidades autónomas de régimen común en relación con dicho impuesto. Fundamentalmente, se comentarán los beneficios fiscales aprobados en cada comunidad autónoma para los sujetos pasivos de los grupos I, II, III y IV.

8 NUÑEZ GRAÑON, MERCEDES. (2013). En Ordenamiento tributario español: los impuestos. (Manuales Tirant Tributario). Págs. 328 a 329.

PARONAMA DE LA FISCALIDAD AUTONÓMICA Y FORAL 2021. Servicio de Estudios de REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España. Págs.: 32 a 36.

- **Cataluña** (aprobó la Ley 5/2020, de 29 de abril)

Sucesiones:

- Modifica el régimen de las bonificaciones en la cuota.
- Reintroduce los coeficientes multiplicadores según el patrimonio preexistente para grupos I y II.
- Modifica la regla de mantenimiento establecida para el disfrute de la reducción del 95% para la adquisición mortis causa de bienes del patrimonio cultural, a efectos de equipararlo con la donación.
- Se excluye de la tarifa reducida a los contratos de seguros sobre la vida que tienen la consideración de negocios jurídicos equiparables.

Donaciones:

- Se crea una reducción del 95 % para las donaciones recibidas de fundaciones.
- En la **Región de Murcia**, se aprobó la Ley 7/2020, de 18 de junio
 - Se crea en las donaciones dinerarias una reducción para una constitución o adquisición de empresas o participaciones en sociedades que sean empresas de economía social.
 - Se crea una reducción por donaciones dinerarias para la adaptación de bienes afectos al ejercicio de la actividad a las medidas higiénico sanitarias exigidas por el Covid-19.

- **Cantabria**

- En las sucesiones, se asimilan a los descendientes incluidos en el Grupo II a aquellas personas llamadas a la herencia y pertenecientes a los Grupos III y IV, vinculadas al causante incapacitado como tutores legales judicialmente declarados, a efectos de la aplicación de la tarifa, los coeficientes por patrimonio preexistente y la bonificación.

- **La Rioja**

En los casos de sucesiones y donaciones:

- Los miembros de parejas de hecho que haya estado en una convivencia estable de pareja durante, al menos, los 2 años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y se encuentre dicha relación inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de La Rioja, se asimilarán como cónyuges.⁹

⁹ PARONAMA DE LA FISCALIDAD AUTONÓMICA Y FORAL 2021. Servicio de Estudios de REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España. Págs.: 32 a 36.

- **Comunidad Valenciana**

Sucesiones:

- Se aplica una reducción del 99% del valor de una explotación agraria o de elementos de una explotación agraria adquiridos por el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de la persona fallecida.
- Se crea una reducción del 99% del valor de una finca rústica adquirida por el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de la persona fallecida, siempre que dicha finca sea transmitida en el plazo de un año a una persona agricultora profesional o a una agrupación registrada como IGC.

Donaciones:

- Se crea una reducción del 95% para donaciones de cantidades dinerarias a favor de mujeres víctimas de violencia de género para la adquisición de una vivienda habitual.
- Se crea una reducción del 99% del valor de una explotación agraria o de parcelas con vocación agraria.

Como conclusión, podemos observar que hay diversas maneras de declarar este impuesto, según en qué comunidad estemos a la hora de tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo general, existe un porcentaje del 95% de reducción salvo en la Comunidad Valenciana que aplica una reducción del 99% en cuanto a sucesiones y donaciones. Ante esta situación, podemos ver que existe una desigualdad de trato para los españoles, ya que al estar cedido este impuesto a las Comunidades Autónomas y éstas tienen sus propias reducciones, genera que, por el mismo hecho imponible, se puede pagar más o menos por el ISD en función en que comunidad nos encontremos.

Por ello, bajo mi opinión, creo que se puede ver vulnerado el principio de igualdad ya que no todos los españoles pagan igualitariamente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por último, cabe destacar que la única comunidad Autónoma que ha implantado una reducción en relación con la situación vivida estos últimos dos años con la COVID-19, ha sido la comunidad de Región de Murcia por donaciones dinerarias destinadas a medidas higiénico-sanitarias.

4.2 SUCESORES GRUPO I y II.

A continuación, veremos clasificados en los diferentes grupos, de qué forma y qué tipo aplican las diferentes Comunidades Autónomas del territorio español, relacionado con lo que hemos visto en el punto 3.3 de este trabajo.¹⁰

¹⁰ PARONAMA DE LA FISCALIDAD AUTONÓMICA Y FORAL 2021. Servicio de Estudios de REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España. Págs.: 32 a 36.

En cuanto al grupo I, se incluyen los descendientes y adoptados menores de 21 años. Aquí podemos agrupar en dos, las Comunidades Autónomas que:

- Solo pagan importes simbólicos: Andalucía, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia, Extremadura, Madrid y Murcia, así como los territorios forales.
- No pagan si no superan unos límites asignados: como es el caso de Castilla y León o La Rioja 400.000€, o Aragón, donde los menores de 18 años tienen una reducción del 100%, aunque con un importe máximo de 3.000.000€. Cataluña regula una bonificación del 99% al 20% inversamente proporcional a la base imponible. En la Comunidad Valenciana la bonificación, en este caso es del 75%.

En cuanto a las Comunidades Autónomas que, prácticamente, se liberan de tributación en 2021 a este grupo son, además de los territorios forales del País Vasco (que tributan al 1,5%), son Andalucía, Cantabria, Extremadura, Madrid y Murcia.

Comunidades como Castilla y León o La Rioja dejan casi sin tributación a los contribuyentes con bases inferiores de 400.000€ y Aragón a los contribuyentes con bases menores a 500.000€ y en Asturias, estas herencias no se gravan si no supera la base imponible los 300.000€ y se aplicará una tarifa del 21,25% al 36,50%.

En Galicia, la tarifa para los familiares de estos grupos, además de una reducción de 1.000.000€, tiene tipos del 5% al 18%, aquí podemos observar que este tipo de reducción está muy por debajo de la estatal que llega hasta el 34% (como hemos visto en el punto 3.3 de este trabajo).

En Canarias y Cataluña aplican bonificaciones decrecientes según aumente la cuota o base. En la Comunidad Valenciana es del 50% en cuanto bonificaciones. En Baleares la tarifa es del 1% al 20%, aplicándose el primer tipo hasta bases con un importe de 700.000€. En Castilla-La Mancha existen bonificaciones del 100 al 80% (esta última para la base liquidable que exceda de 300.000€).

4.3 SUCESTORES DEL GRUPO III (COLATERALES DE 2º Y 3º GRADO, ASCENDIENTES DESCENDIENTES POR AFINIDAD) Y GRUPO IV.

Para estos grupos, se regula en Canarias una bonificación del 99,9% cuando la cuota es menor de 55.000€, y el exceso de ésta se bonifica de forma decreciente a medida que aumenta la cuota, como en el mismo caso para el grupo II.

En Madrid, se puede diferenciar en dos tipos de bonificaciones, un 15% para hermanos del causante y el 10 % para los tíos y sobrinos del causante por consanguinidad.

En el caso de las donaciones, Islas Baleares solo se paga el 7% de la base liquidable. En Canarias se bonifica al Grupo II en un 99,9% cuando la cuota no supera los 55.000€, y de manera decreciente en adelante. En Aragón existe una bonificación del 65%, para bases iguales o menores de 500.000€. En cuanto a Cataluña y Galicia han establecido una tarifa para estas donaciones entre parientes cercanos con tipos a partir del 5% hasta el 9%.

Siguiendo con la conclusión anterior, podemos seguir viendo la desigualdad de trato en diferentes Comunidades Autónomas. Seguimos viendo diferentes maneras de tributar ya no solo en cuanto a tributar sino también a la hora de bonificar dicho impuesto y según el grado de parentesco del causante que, cuanto más lejano sea el grado de consanguinidad, se tributa más por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como en los casos del Grupo III y IV. Por ello, creo que en cuanto a las reducciones que favorecen a los familiares directos, correspondientes a los grupos I y II (descendientes y ascendientes, cónyuges) pero veo injusto que, por ejemplo, los hermanos pertenezcan al grupo III y éstos se vean desfavorecidos a la hora de declarar dicho impuesto cuando el grado de parentesco también podría considerarse cercano. Por lo que dicho esto considero que podrían incluir dichas reducciones para este grupo.

Aquí podemos vernos en la problemática de que muchos de los contribuyentes de este impuesto, tenga que verse en la obligación de solicitar un préstamo o renunciar a dicha herencia por no tener la suficiente liquidez económica para hacer frente a dicho impuesto. Considero que, ante esto, se deberían de tomar medidas para la reestructuración del ISD al ser un impuesto que pocas modificaciones ha sufrido desde su entrada en vigor y que, en la actualidad, pueden surgir casuísticas que se deben a tener en cuenta como, por ejemplo, la capacidad económica de los herederos y de qué tipos de bienes se van a heredar, ya que en algunas ocasiones lo que los herederos reciben es una vivienda habitual.¹¹

4.4 OTROS BENEFICIOS FISCALES.

Desde la entrada en vigor del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, algunas Comunidades Autónomas han ido incorporando, en sus propias legislaciones, una serie de reducciones como pueden ser las siguientes:

- Reducción en la sucesión de empresa familiar: prácticamente todas las Comunidades han previsto algo al respecto. En muchos casos se mejora el porcentaje del 95% hasta el 99%, se reducen los años de mantenimiento de la adquisición, etc. Las Comunidades que aplican estas reducciones son: **Andalucía, Cataluña, Comunidad Valenciana, Asturias, La Rioja, Baleares, Castilla y León, Extremadura, Castilla la Mancha, País Vasco, Madrid, Cantabria, Aragón**, En cambio, en la **Región de Murcia, Navarra, Galicia y Canarias** no recoge ninguna reducción por esta casuística.
- Donación de empresa familiar: en las comunidades **como Castilla la Mancha, La Rioja, Andalucía, Extremadura y Asturias** han incrementado el porcentaje de reducción y suavizado los requisitos para ello. Las Comunidades que apenas han modificado o simplemente no contemplan esta reducción son **Cantabria,**

¹¹ PARONAMA DE LA FISCALIDAD AUTONÓMICA Y FORAL 2021. Servicio de Estudios de REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España. Págs.: 32 a 36.

NUÑEZ GRAÑÓN, MERCEDES. (2013). En Ordenamiento tributario español: los impuestos. (Manuales Tirant Tributario). Págs.: 329 a 331

Canarias, Galicia, Cataluña, Canarias, Navarra, Baleares, Madrid, Murcia, País Vasco, Comunidad Valenciana, Aragón y Castilla y León.

- La reducción por adquisición “mortis causa” de la vivienda se mejora en las Comunidades como **Andalucía, Cataluña, Murcia, Comunidad Valenciana, Asturias, Extremadura, Castilla la Mancha, País Vasco, Canarias, Madrid, Cantabria, Aragón, Galicia, La Rioja y Baleares** con aumento del porcentaje de reducción o reduciendo el período de mantenimiento. Las únicas CCAA que no contemplan esta reducción es **Castilla la Mancha y Navarra**.
- Se establecen beneficios fiscales en **Andalucía, Cataluña, Asturias, Castilla y León, Extremadura, Castilla la Mancha, Canarias, País Vasco, Cantabria, Aragón**, cuando se dona vivienda, suelo para edificar vivienda o dinero para adquirir vivienda. En la **Comunidad Valenciana, Galicia, Navarra, Baleares, La Rioja y en la Comunidad de Madrid** no aplican reducciones en este tipo de donaciones.
- Muchas Comunidades han mejorado las reducciones a discapacitados como **Andalucía, Cataluña, Comunidad Valenciana, Murcia, Castilla y León, Extremadura, Castilla la Mancha, País Vasco, Madrid, Cantabria, Islas Canarias, Galicia, Navarra y Baleares**. Sin embargo, **Asturias, La Rioja y Aragón**, no contemplan en sus legislaciones reducciones por discapacidad.

A pesar de ello, aunque en prácticamente en todas las Comunidades se aplican prácticamente los mismos beneficios fiscales, creo que esto debería de unificarse de una forma más equitativa, aunque este impuesto esté cedido por las CCAA como hemos dicho durante todo este trabajo. Creo necesario que la legislación estatal, establezca una serie de modificaciones en cuanto a este tipo de beneficios, ya que sigue existiendo una desigualdad de trato, por lo que en unas Comunidades disfrutan de unos beneficios que, sin embargo, en algunas ni se contemplan como puede ser la reducción de la vivienda habitual que, bajo mi opinión, no debería de tributar por el ISD este bien.

4.5 COMO TRIBUTAN ESTE IMPUESTO LOS CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES EN ESPAÑA.

En este apartado nos centraremos en la tributación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en no residentes en España, pero sí dentro de la UE. Como hemos estado comentando durante todo este trabajo, el ISD ha generado y genera mucho debate, pero concretamente, considero que sobre este tema más todavía.

En el año 2011, la UE advirtió de la necesidad de una reforma para los países pertenecientes en sus legislaciones internas de dicho impuesto para poder resolver de alguna manera problemas como, por ejemplo, la doble imposición internacional por “mortis causa”. Lo que la UE pretende conseguir es homogeneizar este impuesto en cuanto a su tributación. Sin embargo, como hemos podido ver, en nuestro país se tiende

a todo contrario ya que cada Comunidad Autónoma tiene su propia legislación, por lo que este impuesto queda más descentralizado.

Recordando el punto 2, en España, existen dos modalidades para su tributación:

- Por obligación personal.
- Por obligación real.

Según la modalidad que debamos de determinar para su aplicación, dependerá si los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sean o no residentes en territorio español como recoge los artículos 6 y 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sobre los supuestos de estas dos modalidades.¹²

Los contribuyentes que tenga su residencia habitual en España se les exigirá la modalidad por obligación personal y para determinar la residencia habitual se acogerá a lo establecido en la normativa del IRPF.

Por el contrario, si nos encontramos en la casuística de que el sujeto pasivo no es residente en España solo deberá tributar por la modalidad de obligación real, por la adquisición de bienes y derechos que se encuentren, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en España.

Para los casos de seguros de vida, se tributarán en territorio español las cuantías derivadas de seguros efectuados por entidades españolas, sin tener en cuenta donde se contrató dicho seguro, como los seguros realizados en Españas con aseguradoras extranjeras que operen en nuestro país.

Una vez que ya sepamos qué modalidad corresponde para su tributación conforme a la residencia habitual del heredero para concretar la normativa aplicable, se ha utilizado la residencia habitual del causante a la fecha del devengo, si es una transmisión por sucesión o por la residencia habitual del donatario en los casos de transmisión por donación. Si tal transmisión inter vivos se refiere a un bien inmueble se atenderá al lugar donde éste se encuentre.

Estas normas se han ido aumentando para ajustar a la normativa del ISD a lo establecido en la STJUE de 3 de septiembre de 2014. La disposición final tercera de la Ley 26/2014 ha incluido, en la disposición adicional segunda de la LISD, los criterios para precisar la normativa autonómica que será aplicable a la liquidación del impuesto cuando el causante o sujeto pasivo no resida en España, pero sí en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o se trate de una donación de un bien inmueble situado en alguno de estos territorios. Por ello, a partir del 1 de enero del 2015 los no residentes en España pagan el Impuesto de Sucesiones y Donaciones autonómico, al igual que venían haciendo los residentes.

¹² PARONAMA DE LA FISCALIDAD AUTONÓMICA Y FORAL 2021. Servicio de Estudios de REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España. Págs.: 32 a 36.

NUÑEZ GRAÑON, MERCEDES. (2013). En Ordenamiento tributario español: los impuestos. (Manuales Tirant Tributario). Págs.: 329 a 331

De tal forma, en la actualidad, teniendo en cuenta el tipo de transmisión aplicada y los lugares de residencia, la normativa que será de aplicación es:

- Si se trata de una sucesión, hay que diferenciar dos supuestos:
 - a) Si el causante es residente en territorio español a la fecha del devengo, será aplicada la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma competente del lugar donde dicho causante tenía su vivienda habitual siempre y cuando el contribuyente del impuesto sea también residente en España o, por lo contrario, resida en algunos de los estados que hemos mencionado anteriormente.
 - b) Si el causante no es residente en territorio español, pero si lo es en un Estado miembro de Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, las personas que tributan por esta transmisión se les aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se encuentre el mayor valor de bienes y derechos del caudal relicto situados en España. en caso de que no exista ningún bien y derecho en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma que resida cada uno de los contribuyentes.
- Si se trata de una donación, hay que diferenciar también otros dos supuestos:
 - a) Si se trata de bienes inmuebles, se diferencian según si están situados en territorio español o no.
 - 1. Si el bien inmueble está situado en España, se aplicará la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde se encuentre dicho bien inmueble, siempre que el donatario resida en España, en un Estado miembro de la UE o en un Estado Económico Europeo.
 - 2. Si el bien inmueble está situado fuera del territorio español y el contribuyente reside en España, podrán aplicarse la normativa de la comunidad autónoma en la que resida el contribuyente, siempre que el bien inmueble se encuentre situado en un estado miembro de la UE o del Estado Económico Europeo
 - b) En cuanto a bienes muebles dependerá por la residencia habitual del donatario, si reside en territorio español. Si, por el contrario, el donatario no reside en España, pero tiene su residencia en algunos de los estados mencionados en el punto anterior, también podrá aplicarse en este caso la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los bienes donados un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

Como se puede ver, el criterio determinante, para saber dónde proceder a la tributación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se basa en la residencia habitual del causante o del donatario según en cada caso. Por ello, la Ley 22/2009 especifica que una persona física residente en el territorio español lo es en la Comunidad Autónoma en la que resida un mayor número

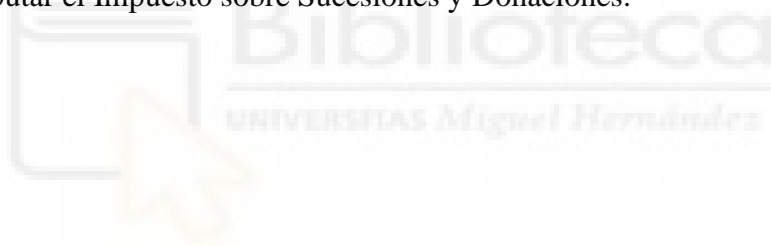
El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

A modo de conclusión, bajo mi opinión, considero que, en este apartado, el ISD ha mejorado en cuanto a los requisitos para los contribuyentes residentes fuera del territorio español, gracias a la Sentencia del Tribunal de Justicia UE de 3 de septiembre de 2014, que dicta la obligación de equiparar a todos los sujetos pasivos a la normativa aplicable por el ISD por las adquisiciones «mortis causa» y transmisiones «inter vivos». Por ello, al poderse aplicar las normativas autonómicas se pueden beneficiar los herederos de sus reducciones.¹³

Esto me parecía injusto ya que, con anterioridad a esta sentencia, había una clara discriminación hacia los contribuyentes no residentes en España, ya que se veía vulnerado su derecho a la libre circulación de capitales por lo que no se podía optar por declarar el ISD a nivel autonómico sino solo cabría la posibilidad de tributar dicho impuesto a nivel estatal y no pudiendo así disfrutar de las reducciones que, aplicadas por las Comunidades Autónomas, como hemos comentado anteriormente.

A parte de ello, considero también que, gracias a esta sentencia, podríamos decir que es una buena manera de evitar así la doble imposición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el hecho de, una forma más clara, según el lugar de la residencia habitual del sujeto pasivo o donde se encuentre el bien inmueble a heredar, no haya duda de donde se debe de tributar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.



¹³ NUÑEZ GRAÑÓN, MERCEDES. (2013). En Ordenamiento tributario español: los impuestos. (Manuales Tirant Tributario) Págs.: 329 a 331.

5. CASO PRÁCTICO.

Una vez analizado y expuesto, en este trabajo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, vamos a poner en planteamiento un caso práctico para ver de una manera más visual todo lo comentado en este trabajo. Siendo el siguiente:

Manuel fallece en mayo del 2021 a los 65 años, en Elche, donde siempre había residido. Manuel estaba casado con Olga en gananciales desde 1990, que en el momento del fallecimiento de su marido tiene 64 años y el matrimonio tenía dos hijos: José y María. El primero contaba con 26 años y residía en Londres en el momento del fallecimiento de su padre, y la segunda tenía 18 años y vivía en Valencia, Manuel falleció habiendo otorgado testamento que instituía a sus hijos como herederos universales por partes iguales, con el usufructo vitalicio universal para su mujer. Posee los siguientes bienes:

- Una vivienda en Elche adquirida en 1.989 y tiene un valor real en el momento del fallecimiento de 400.000 euros.
- Dinero depositado en sus cuentas bancarias por importe de 900.000 euros
- Manuel y Olga tenían en régimen de gananciales la vivienda habitual y el dinero depositado en cuentas bancarias.
- Seguro sobre la vida, donde la beneficiaria es su cónyuge, por importe de 18.000 euros.
- El patrimonio preexistente de su hijo José ascendía a 350.000 euros, mientras que el de su hija María era de 320.000 euros. El de su esposa Olga ascendía a 400.000 euros

CÁLCULO DEL CAUDAL RELICTO:

Sumamos todo el patrimonio y le restamos la mitad del patrimonio que le corresponderá a la esposa por su mitad de gananciales. Además de la otra mitad del caudal relicto, le corresponde el usufructo a la esposa y la nuda propiedad a los hijos que se repartirá al 50%.

	Total Patrimonio	Total Patrimonio a gananciales
Vivienda habitual	400.000€	200.000€
Dinero en cuentas bancarias	900.000€	450.000€
TOTAL:	1.300.000€	650.000€

$$1.300.000 - 650.000 = 650.000 \text{ Caudal Relicto}$$

CALCULO DE LA ADJUDICACIÓN PARA CADA HEREDERO (BASE IMPONIBLE):

En el caso de Olga, su cónyuge, para obtener la base imponible estará constituida por el valor de la contraprestación establecida en el seguro de vida contratado, 18.000€, más el

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

usufructo vitalicio del caudal relicto, dicho usufructo se valora de la siguiente forma, restamos 89 a la edad del usufructuario obteniendo el porcentaje de usufructo aplicándolo al valor del caudal relicto:

$$650.000 \times [(89 - 65)/100] = 650.000 \times 24\% = 156.000 \text{ €}.$$

A los 156.000€ obtenidos, le sumamos la cantidad de 18.000 euros correspondientes al seguro de vida y obtendremos una base imponible de **174.000€**.

En el caso de sus hijos, ambos se adjudicarán la nuda propiedad del caudal relicto, como sabemos la nuda propiedad complementa al usufructo, por tanto si el usufructo es el 24% en este caso, la nuda propiedad será el $100\% - 24\% = 76\%$, por lo que al caudal relicto le aplicaremos el 76% y dividiremos entre el número de hijos.

$$\text{Nuda propiedad } 650.000 \times 76\% = 494.000 \text{ €}$$

$$\text{Parte correspondiente a cada hijo } 494.000 / 2 = 247.000 \text{ €}$$

Como en este caso no tenemos cargas ni deudas deducibles, tenemos la misma cantidad de **247.000€** por cada hijo.

Por tanto la Base Imponible para la viuda, **Olga será de 174.000 €**, y para cada uno de los hijos **José y María 247.000 €**

REDUCCIONES ESTATALES

Mejora de la reducción por parentesco.

A su hijo José le corresponde una reducción de 100.000€ por ser mayor de 21 años.

En cambio, a su hija María, al ser menor de 21 años le corresponde una reducción de $100.000 - [8.000 \times (21-18)] = 76.000\text{€}$

A Olga, su mujer, le corresponde una reducción de 100.000€

Reducción estatal por adquisición de la vivienda habitual del causante

A los dos hijos les corresponderá aplicar una deducción el 95% del valor de la vivienda habitual: $190.000/2 = 95.000\text{€}$ para cada hijo.

Reducción estatal por cantidades percibidas por seguros sobre la vida

Reducción del 100% de las cantidades con el límite de 9.195,49 euros para el cónyuge.

Contribuyente	María	José	Olga
Reducción por parentesco	76.000,00	100.000,00	100.000,00
Reducción por vivienda habitual	95.000,00	95.000,00	0,00
Reducción por seguros de vida	0,00	0,00	9.195,49
Total =	171.000,00	195.000,00	109.195,49

BASE LIQUIDABLE

Ahora, procedemos a calcular la partición individual de cada heredero, al haberse constituido estos como iguales ante la herencia, asumiendo que no existen excesos de adjudicación entre ellos, la participación se realizará por partes iguales:

Partición María: $247.000 - 171.000 = 76.000\text{€}$.

Partición José: $247.000 - 195.000 = 52.000\text{€}$.

Base liquidable Olga: $174.000 - 109.195,49 = 64.804,51\text{€}$

TARIFA POR APLICAR

La Comunidad Valenciana ha hecho uso de sus facultades legislativas para aprobar su propia tarifa del Impuesto y, como podemos observar, es muy similar a la estatal, como hemos comentado en este trabajo.

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable por ciento
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.668,91	8,50
15.662,38	1.263,36	7.831,19	9,35
23.493,56	1.995,58	7.831,19	10,20
31.324,75	2.794,36	7.831,19	11,05
39.155,94	3.659,70	7.831,19	11,90
46.987,13	4.591,61	7.831,19	12,75
54.818,31	5.590,09	7.831,19	13,60
62.649,50	6.655,13	7.831,19	14,45
70.480,69	7.786,74	7.831,19	15,30
78.311,88	8.984,91	39.095,84	16,15
117.407,71	15.298,89	39.095,84	18,70
156.503,55	22.609,81	78.191,67	21,25
234.695,23	39.225,04	156.263,15	25,50
390.958,37	79.072,64	390.958,37	29,75
781.916,75	195.382,76	En adelante	34,00

La cuota que le pertenece a **María** es la siguiente:

Hasta 70.480,69 tiene una cuota de 7.786,74

Resto $(76.000 - 70.480,69) = 5.519,31$ le aplicamos un tipo impositivo del 15,30 % = 844,45 €

Por tanto, su cuota íntegra será de $7.786,74 + 844,45 = 8.631,19 \text{ €}$

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La cuota que le pertenece a **José** es la siguiente:

Hasta 46.987,13 tiene una cuota de 4.591,61

Resto (52.000 – 46.987,13) = 5.012,87 le aplicamos un tipo impositivo del 12,75 % = 639,14 €

Por tanto, su cuota íntegra será de 4.591,61 + 639,14 = **5.230,75 €**

La cuota que le pertenece a **Olga** es la siguiente:

Hasta 62.649,50 tiene una cuota de 6.655,13

Resto (64.804,51 – 62.649,50) = 2.155,01 le aplicamos un tipo impositivo del 14,45 % = 311,39 €

Por tanto, su cuota íntegra será de 6.655,13 + 311,39 = **6.966,52 €**

COEFICIENTE MULTIPLICADOR

Para saber el coeficiente multiplicador, tenemos que irnos a la tabla de la Comunidad Valenciana que es la siguiente:

PATRIMONIO PREEXISTENTE (euros)	GRADO DE PARENTESCO		
	I y II	III	IV
De 0 a 390.657,87	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 390.657,87 a 1.965.309,58	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 1.965.309,58 a 3.936.629,58	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 3.936.629,58	1,2000	1,9059	2,4000

A los tres herederos le corresponde el 1,000

BONIFICACIONES

La Comunidad Valenciana ha hecho uso de sus facultades legislativas para aprobar una bonificación del 50% de la cuota íntegra por adquisiciones mortis causa en favor de causahabientes encuadrados dentro de los grupos I y II de parentesco.

De esta manera, la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será la siguiente:

María: 8.631,19 x 75% = **6.473,39€** (tiene una bonificación del 75% al ser menor de 21 años).

José: 5.230,75 x 50% = **2.615,38€**.

Olga: 6.966,52 x 50% = **3.483,26€**.

La cuota tributaria será la misma cantidad ya que los tres tienen el 1,000 de coeficiente multiplicador.

Por tanto, en la Comunidad Valenciana, los tres herederos deberán de tributar por el ISD:

María: **6.473,39€**

José: **2.615,38€.**

Olga: **3.483,26€.**

Ahora vamos a proponer este mismo supuesto y con los mismos datos, pero si residieran en la ciudad de Sevilla y por tanto tributan en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

REDUCCIONES ESTATALES APLICABLES

Mejora de la reducción por parentesco estatal

Se establece para los grupos I y II una reducción de 1.000.000 euros. Al no llegar la base imponible de ninguno de los contribuyentes a dicho límite de reducción, Por tanto, no deben de tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su cuota será de cero euros

María: **0€.**

José: **0€.**

Olga: **0€.**



Analizando este caso práctico y como conclusión final de este trabajo, podemos comprobar la desigualdad de trato que existe en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si comparamos a ambas Comunidades Autónomas, como el mismo supuesto en la Comunidad Valenciana tienen que pagar, sin embargo, en Andalucía está exento de tributación. Por esta razón, considero que debería de establecerse una reforma a nivel Estatal en la legislación de dicho impuesto para poder evitar esta desigualdad tan pronunciada.

Como propuesta a ello, sería poner un mínimo de exento para que los contribuyentes con patrimonios más bajos no deban de tributar por el ISD. Otra solución podría ser una limitación de beneficios fiscales ya que, como hemos podido ver, en algunas CCAA tienen en sus legislaciones múltiples beneficios fiscales en cambio, en otras apenas tienen beneficios, como, por ejemplo, las reducciones por discapacidad o por donación de empresa familiar que no en todas las comunidades disfrutan de estos beneficios o simplemente eliminar los coeficientes multiplicadores ya que incrementan los tipos de gravamen.

Por otro lado, como opinión personal, debido a las circunstancias que estos últimos dos años nos ha tocado vivir con la pandemia mundial por la COVID-19 y en la que, por desgracia, muchas personas han perdido la vida, considero que se podrían haber implantado algunas medidas por esta situación, como reducciones en la tributación del

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ISD, como se han implantado en algunas CCAA, reducciones por violencia de género o terrorismo.

Tras la Sentencia del Tribunal de Justicia UE de 3 de septiembre de 2014, confirmó esta problemática que sufren los contribuyentes. Por ello, las CCAA implantaron mejoras en sus legislaciones pero, como podemos observar, aún siguen insuficientes ya que aún se aprecia una elevada desigualdad de trato hacia el ISD, creando así una competencia fiscal entre comunidades por los tipos impositivos que, cada Comunidad Autónoma, tiene los suyos propios.



6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y ARTÍCULOS PUBLICADOS EN UN SITIO WEB Y OTROS SITIOS WEB CONSULTADOS

- NUÑEZ GRAÑON, MERCEDES. (2013). En Ordenamiento tributario español: los impuestos. (Manuales Tirant Tributario).
- PARONAMA DE LA FISCALIDAD AUTONÓMICA Y FORAL 2021. Servicio de Estudios de REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España
<https://reaf.economistas.es/Contenido/REAF/Informes/Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20Auton%C3%B3mica%20y%20Foral%202021.pdf>
- Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE, 16 de noviembre de 1991. Referencia: BOE-A-1991-27678
<https://www.boe.es/eli/es/rd/1991/11/08/1629/con>
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Referencia: BOE-A-1987-28141
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>
- <https://www.jubilaciondefuturo.es/es/blog/impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-que-es-en-que-casos-se-paga-y-cuanto-se-tributa-en-cada-comunidad-autonoma.html>
- <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-5-isd-normativa-comunidades-autonomas>
- <http://josejavierperezfadon.blogcanalprofesional.es/el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-pros-y-contras-i-parte-hacienda-publica-y-derecho-tributario/>
- <http://josejavierperezfadon.blogcanalprofesional.es/el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-pros-y-contras-ii-parte-doble-imposicion-y-confiscatoriedad/>
- <https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones-comunidad-valenciana-isd-23411>
- <https://www.iberley.es/temas/deuda-tributaria-tarifa-cuota-isd-19481>
- <https://www.abogadosyherencias.com/impuesto-sucesiones-comunidad-valenciana/>

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- <https://www.iberley.es/temas/deducciones-bonificaciones-isd-29431>
- <https://elpais.com/economia/2021-03-25/en-que-comunidad-se-pagan-menos-impuestos-por-una-herencia-y-cual-grava-mas-las-donaciones.html>
- <https://www.ing.es/ennaranja/finanzas-personales/declaracion-renta/plusvalia-del-muerto-que-es/>
- <https://www.iberley.es/temas/pago-isd-no-residentes-23901>

