



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

Universidad Miguel Hernández

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE
MÁSTER EN ASESORIA FISCAL

TRABAJO FIN DE MÁSTER

***EL IMPUESTO SOBRE
SUCESIONES: COMPARATIVA AUTONÓMICA, PROBLEMÁTICA Y
POSIBLES SOLUCIONES.***

CURSO ACADÉMICO 2021/2022

MARIA DEL CARMEN GONZÁLEZ MARTÍNEZ

**TUTORA: AURORA RIBES RIBES
COTUTORA: EVA ALIAGA AGULLÓ**

ELCHE / JUNIO 2022

RESUMEN

Con la elaboración de este trabajo se perseguía demostrar si de verdad existían desigualdades en la tributación por el impuesto de sucesiones entre las distintas comunidades autónomas y si existía una necesidad real de reformar el impuesto o por el contrario de suprimirlo.

Para abordar el tema de la desigualdad en la tributación realizamos un exhaustivo estudio analizando y comparando las distintas leyes que regulaban el impuesto de sucesiones en cada una de las comunidades autónomas y elaboramos un caso práctico en aras de demostrarla, dándonos cuenta de que sí que existía una desigualdad de tributación entre las distintas comunidades autónomas debido al uso que habían hecho estas de las competencias que les fueron cedidas en el 1996.

En cuanto a la supresión o reforma del impuesto cabe destacar que se aboga por la reforma integral de este, ya que se ha demostrado que no presenta una doble imposición, debido a que se grava el aumento de la riqueza patrimonial del heredero por la transmisión a título lucrativo de bienes muebles e inmuebles, que no obraban anteriormente en su poder hasta la fecha de fallecimiento del causante, tampoco infringe ningún principio constitucional, ya que elige como punto de conexión para la liquidación del impuesto la residencia del causante a fecha del fallecimiento, por lo que todos los herederos tendrán las mismas condiciones, aplicándoseles la misma normativa autonómica. Además, este presenta una función redistributiva de la riqueza, ayudando de esta manera a la estabilidad económica de los miembros menos ricos de la sociedad y ayudando a las comunidades autónomas con su financiación del gasto público.

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	4
1.1	JUSTIFICACIÓN DEL TEMA Y OBJETIVOS QUE SE PERSIGUEN..	4
1.2	METODOLOGÍA.....	4
1.3	ESTRUCTURA DEL TRABAJO.....	5
2.	CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.....	5
2.1	EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IS.....	5
2.2	CARACTERÍSTICAS DEL IS.....	8
3.	ESTRUCTURA DEL ISD.....	9
3.1	HECHO IMPONIBLE.....	9
3.2	DEVENGO.....	10
3.3	SUJETO PASIVO.....	11
3.4	BASE IMPONIBLE.....	11
3.5	BASE LIQUIDABLE.....	15
3.6	LA CUOTA INTEGRAL, CUOTA TRIBUTARIA Y LA CUOTA A INGRESAR.....	17
4.	COMPETENCIAS CEDIDAS A LAS CCAA.....	17
4.1	ANÁLISIS Y COMPARATIVA DEL USO QUE HAN REALIZADO LAS CCAA DE SUS FACULTADES NORMATIVAS.....	19
5.	LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ISD ¿ADAPTACIÓN O SUPRESIÓN?.....	35
5.1	PROBLEMÁTICA DEL IS.....	35
5.2	¿SUPRESIÓN O REFORMA DEL IS?.....	37
6.	CASO PRÁCTICO PARA DEMOSTRAR LAS DIFERENCIAS ENTRE CCAA.....	39
7.	CONCLUSIONES.....	42
8.	BIBLIOGRAFIA.....	43

1. INTRODUCCIÓN.

1.1 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA Y OBJETIVOS QUE SE QUIEREN DEMOSTRAR.

El propósito por el que elegí este tema fue el de conocer si realmente existe una desigualdad de tributación entre las comunidades autónomas en cuanto al impuesto de sucesiones, verificando si es más beneficioso que el causante resida de forma habitual en una que en otra, ya que el principio de igualdad de la Constitución nos dice que todos los españoles somos iguales ante la ley, por lo que para resolver esta duda daremos respuesta a las siguientes cuestiones a lo largo del trabajo y que nos ayudarán a tener una idea más clara de lo referente a este impuesto:

1. ¿Existe desigualdad de tributación en las diferentes CCAA?
2. ¿Este impuesto genera una doble imposición?
3. ¿De verdad tiene un afán recaudatorio y ayuda a la financiación de las CCAA?
4. ¿El ISD presenta algún problema calificado de inconstitucional?

Además, se hará un análisis de la liquidación y de las competencias que el Estado ha cedido a las Comunidades Autónomas sobre este impuesto, examinando el uso que han hecho de ellas y comparando el nivel de tributación.

Por último, investigaremos si existe una necesidad real de reformar el impuesto o si por el contrario sería más conveniente eliminarlo, ya que es un impuesto que ha suscitado una gran problemática.

1.2 METODOLOGÍA.

Se ha llevado a cabo una metodología combinada, de corte descriptivo, basada en la búsqueda de información en fuentes secundarias (artículos científicos, bases de datos disponibles, libros, webs divulgativas leyes autonómicas de las CCAA en ISD), para conocer la historia, la estructura y las diferencias de CCAA.

1.3 ESTRUCTURA DEL TRABAJO.

En primer lugar, haremos un análisis de la evolución histórica del impuesto de sucesiones y explicaremos las características que tiene en la actualidad.

También analizaremos su estructura y que elementos la configuran, de esta manera entenderemos mejor su funcionamiento.

Después, explicaremos cuales son las competencias que ha cedido el Estado a las Comunidades autónomas y si estas presentan desigualdades en su aplicación.

Además, añadiremos un apartado explicando los diferentes argumentos que existen tanto para la supresión como para la reforma del impuesto.

Por último, incluiremos las conclusiones que darán respuesta a todas las preguntas formuladas en el apartado 1.1 del presente trabajo y con las que podremos conseguir el objetivo marcado.

2. CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO DE SUCESIONES.

2.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES.

El origen del actual impuesto sobre sucesiones se remonta a la antigua roma, en el año VI d.C donde el emperador Augusto estableció una vigésima sobre las herencias y legados de la población, que recaía sobre todas las transmisiones mortis causa, salvo para las rentas mas bajas y para los parientes cercanos, este impuesto tenia como objetivo la creación de un fondo militar y la concesión de pensiones a los veteranos, más tarde en el año 212 esta vigésima se consolidó y se implantó para toda la población elevándose su gravamen a un 10% del valor de la herencia.

En el caso de España este impuesto surgió mediante la Real Cédula, dictada por Carlos IV con el fin de lograr la financiación necesaria de la Hacienda Real en sus guerras

contra Francia. A esta justificación se le sumaron razones políticas a favor del tributo, cuyo funcionamiento residía en la equidad, es decir en la redistribución orientada a evitar el aumento de riqueza sin haber realizado ningún esfuerzo para conseguirlos.

Durante la restauración absolutista retomó la línea primigenia, constituyéndose gravamen es por la sucesión directa de grandezas y títulos, estableciendo el ministro de Hacienda López Ballesteros en 1829, una imposición gradual sobre las sucesiones de vínculos y mayorazgos y sobre las de bienes libres.

Sin embargo, en 1935 este impuesto fue derogado ya que la población lo consideraba gravoso para sus intereses.¹

En 1845, se volvió a instaurar como un derecho de hipotecas, a través de la ley de presupuestos donde quedaban exentas las herencias transmitidas en línea recta, así como las adquisiciones efectuadas a nombre y por interés general del Estado.

Santillán, uno de los principales promotores de la reforma indicó, que se trataba de un medio *"dirigido más que a aumentar los ingresos del Tesoro, a dar firmeza y solemnidad a las garantías de la propiedad inmueble y a sus cargas u obligaciones, facilitando al gobierno una gran cantidad de datos acerca de la riqueza pública"*.²

El impuesto de sucesiones parecía haberse consolidado en la sociedad pero seguía siendo muy criticado por la población, por lo que Bravo Murillo, Salaverri o Figueroa, instauraron varias reformas siendo ésta última la más importante, ya que deja exentas de tributación las herencias en línea recta, aunque esta reforma dura apenas 3 años ya que con el ministro Echegaray se volvió a establecer el impuesto de forma progresiva, aunque con tipos impositivos no muy altos (no superaban el 8%); sin embargo, como consecuencia de la guerra que España estaba sufriendo con sus colonias en América y Asia, el Estado decidió establecer recargos del 10% en 1897, elevándolo al 20% en 1900, lo que hizo que este impuesto se convirtiese en un impuesto plenamente confiscatorio, aumentando las protestas y el descontento de todos los sectores de la población.³

¹ Ribes A. (2004). El impuesto sobre sucesiones: ¿Supresión o Reforma? *Fiscal: Mes a Mes*, pág 56–61.

² Alli, J. (2020). La reforma fiscal de Mon-Santillán y su repercusión en Navarra. *Revista Jurídica de Navarra*, 41–60.

³ Pont Mestres, M. (1998). *Estudios tributarios aplicados*. Fundación Antonio Lancuentra.

Durante la segunda república, se instauró ley de Reforma tributaria del 11 de marzo de 1932, que elevó los tipos de fiscalidad sobre sucesiones y exceptuó del caudal relicto los bienes que el causante había de suceder a su cónyuge.

Estas medidas también fueron modificadas tras la Guerra Civil por la reforma Tributaria del 16 de diciembre de 1940, que valoró el ajuar doméstico en un 2% y aplicó un recargo del 25% abintestato entre colaterales del 2º grado de parentesco cuando el causante falleciera después de haber cumplido los 40 años.

En la ley del 17 de marzo de 1945, se simplificó el cumplimiento, estableciendo para las herencias entre los cónyuges un tipo único para la cuota legal y la no legítima, abandonando la progresividad del impuesto en estos casos.

Mas tarde, El espíritu social del Estado, se recogió en la Ley de 21 de julio de 1960, la cual crea un recargo que varía entre el 8% y el 18% para las adquisiciones de bienes a titulo lucrativo que se realicen a partir de 1 de enero de 1961.

Pero la gran reforma que sufre fue en el 1964 con la Ley de Reforma del Sistema Tributario, Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario 62, y el Decreto de 6 de abril de 1967, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.⁴

En esta ley se redujo el numero de tarifas de 12 a 7, aplicándose de forma gradual y evitando así errores de salto, además igualó la tributación del cónyuge a la de los hijos, elevó el porcentaje del ajuar doméstico del 2% al 3% y para los bienes que fueran objeto de 2 o mas transmisiones mortis-causa en un periodo de 10 años y a favor de descendientes legítimos en segunda línea, se deduciría de la BI el importe satisfecho por este impuesto en las anteriores transmisiones.⁵

⁴Carbajo, D. (1986). Síntesis de la Historia de las Reformas Tributarias Españolas (1900–1976). *Instituto de Estudios Fiscales*, 77, pág. 39.

⁵Navarro, M. (1964). Objetivos de la Reforma Tributaria. *Boletín de Estudios Económicos*, 63, pág. 670.

En la actualidad, sabemos que el impuesto está regido por la Ley 29/1987, año en el cual se desliga el impuesto de sucesiones con el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en esta ley se caracteriza al impuesto como directo y subjetivo, resaltando que grava los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas.

Para concluir, cabe resaltar que fue en el año 1996 cuando se ceden las competencias normativas de este impuesto a las Comunidades Autónomas por medio de la Ley 14/1996.⁶

2.2 CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO DE SUCESIONES.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.⁷

- **Directo:** ya que recae sobre el dinero y bienes que recibe el heredero o el legatario de forma gratuita por la muerte del causante.
- **Subjetivo:** ya que para la determinación de la cuota tributaria se tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo como son la edad del adquirente, el parentesco, el patrimonio preexistente la existencia de incapacidades etc.⁸
- **Progresivo:** esto implica que a mayor nivel de renta mayor será el impuesto que habrá que pagar sobre la base imponible, en este sentido es progresivo tanto en la tarifa aplicable como en los coeficientes multiplicadores que tienen en cuenta el patrimonio preexistente del heredero.

⁶ Ribes, A. (2004). El impuesto sobre sucesiones: ¿Supresión o Reforma? *Fiscal: Mes a Mes*, pág 56–61.

⁷ *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. (1987, 18 diciembre). Artículo 1. Recuperado 10 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

⁸ Perez-Fandón, J. J. (2006). *Guía del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. CISS, pág 23-25.

- **Personal:** Este impuesto grava la adquisición de los bienes y derechos a título gratuito por herencia o legado por una persona física, ya que para el caso de las empresas estas deberán tributar por el impuesto de sociedades, esta característica tiene mucha controversia ya que si eres una empresa tributaras a tipos proporcionales, mientras que si eres una persona física tributarás por los tipos progresivos del impuesto de sucesiones, siendo más beneficioso tributar por el impuesto de sociedades.

- **Cedido a las comunidades autónomas:** Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común, se cede las competencias normativas respecto a las reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto, los coeficientes del patrimonio preexistente las deducciones y las bonificaciones, además de las competencias de gestión y liquidación del impuesto.⁹

3. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES.

Para entender mejor su funcionamiento y poder explorar más profundamente en este, en el siguiente apartado analizaremos la estructura del IS.

3.1 HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible, es la situación que origina el nacimiento de una obligación tributaria, en este caso y según la ley del impuesto de sucesiones y donaciones sería la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Este impuesto está pensado para las personas físicas, ya que en el caso de las jurídicas el impuesto por el que tributan en caso de herencia es por el Impuesto de sociedades.

⁹ *Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.* (1889). Artículo 196. Recuperado 15 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>

3.2 DEVENGO¹⁰

El artículo 196 del Código civil especifica que en las adquisiciones por causa de muerte y los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente.

¹¹Los causahabientes tendrán un plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante para presentar la declaración del impuesto acompañando a la misma el documento de instancia privada en el cuál se hace un desglose de la liquidación del impuesto, de los bienes que tenía el causante hasta su muerte y los herederos o legatarios de este.

Sin embargo, este plazo puede ser prorrogable otros seis meses más, en caso de que se solicite se deberá pedir dentro de los seis meses a contar desde la fecha de defunción, y tendrá que estar acompañado por el certificado de defunción y los datos personales, así como el grado de parentesco que los herederos tenían con el causante.

En caso de que una vez finalizado el plazo para presentar el impuesto y no se hubiera presentado, la administración podrá liquidar el impuesto en base a los datos de los que disponga en su poder.

El plazo de prescripción para que la administración gire la liquidación son 4 años más seis meses desde el fallecimiento del causante.¹²

¹⁰ *Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil*. Código Civil. Recuperado 15 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>

¹¹ Rodríguez, J. (2018). *La repercusión fiscal y social del impuesto de sucesiones en España*. Universidad de Alcalá.
<https://ebuah.uah.es/xmlui/bitstream/handle/10017/33260/TFM%20Jesús%20Rodr%C3%ADguez.pdf?sequence=1>

¹² *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. (2003). Boletín Oficial del Estado. Recuperado 15 de mayo de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

3.3 ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO.

+VALOR DE LOS BIENES Y DERECHOS
-CARGAS Y DEUDAS DEDUCIBLES
=BASE IMPONIBLE
-REDUCCIONES
=BASE LIQUIDABLE
x TARIFA APLICABLE
x COEFICIENTES MULTIPLICADORES
= CUOTA TRIBUTARIA
-DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES
=CUOTA LIQUIDA

Fuente: *Elaboración propia.*

3.4 BASE IMPONIBLE ¹³

En las transmisiones mortis-causa, la base imponible está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

Los bienes que forman la base imponible del impuesto se recogen el artículo 11 de la LISD y se separan en 4 tipos:

a) Bienes de toda clase que hubieren pertenecido al causante hasta un año antes de su fallecimiento salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueren transmitidos por aquel y se hallen en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente, dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

¹³ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (1987). Boletín oficial del Estado. Recuperado 17 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

b) Bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieren sido adquiridos por éste a título oneroso en usufructo y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente, dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

c) Bienes y derechos que el causante transmitió la nuda propiedad en los 4 años anteriores a su fallecimiento, quedándose para él el usufructo de los mismos.

d) Valores y efectos depositados, cuyos resguardos se hubiesen endosado sin toma de razón del endoso en los libros del depositario con anterioridad al fallecimiento.

Cabe destacar que en el caso de bienes inmuebles se ha introducido una novedad, el pasado 1 de enero de 2022 entró en vigor el Valor de referencia como el elemento de valoración en este tipo de bienes, suprimiendo en su caso su antigua tasación que se realizaba por el valor real.¹⁴

Con este cambio se persigue reducir la litigiosidad que ha dado lugar la valoración de los inmuebles conforme al valor real, ya que la administración realizó miles de comprobaciones, multiplicando los valores catastrales por índices, coeficientes o por dictamen de los peritos basado en los precios medios del mercado.¹⁵

Con este nuevo método es el ya no será la Administración la que pone en marcha el litigio respecto al valor de referencia, sino que al coincidir este con la base imponible del impuesto respectivo por ministerio de la ley, salvo que el valor declarado supere al valor de referencia, será el contribuyente que considerando que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia o deberá interponer un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, por lo que es más que

¹⁴ Rovira, I. (2020). La estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ITPAJD y el ISD. *Revista técnica tributaria*, 129, 14–42. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7509966>

¹⁵ Varona, J. E. (2021). El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. *Revista de contabilidad y tributación.*, 458, 5–50. <https://dialnet.unirioja.es/metricas/documentos/ARTREV/7913488>

probable que se reduzcan en número los litigios, simplemente por el hecho de que contribuyente y Administración no cuentan con los mismos medios.¹⁶

En cuanto a los gastos, el artículo 33 de la LISD especifica que serán deducibles del caudal hereditario en las adquisiciones por causa muerte:¹⁷

a) Los gastos que, cuando la testamentaria o el abintestato adquieran carácter litigioso, se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, siempre que resulten debidamente probados con testimonio de los autos; y los de arbitraje, en las mismas condiciones, acreditados por testimonio de las actuaciones.

b) Los gastos de última enfermedad satisfechos por los herederos, en cuanto se justifiquen.

c) Los gastos de entierro y funeral en cuanto se justifiquen y hasta donde guarden la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de cada localidad.

2. No serán deducibles los gastos que tengan su causa en la administración del caudal relicto.

¹⁶ *La ley contra el fraude fiscal establece el valor de referencia previsto en el TR Ley del Catastro Inmobiliario sustituirá al valor real a los efectos de determinar la base imponible en el ITP y AJD y en el ISD.* (2021). Centro de Estudios Financieros. Recuperado 16 de abril de 2022, de <https://www.fiscal-impuestos.com/ley-medidas-prevencion-lucha-fraude-implanta-valor-referencia-base-imponible-ITP-AJD-ISD.html>

¹⁷ *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.* Artículo 33. Recuperado 16 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

3.4.1 AJUAR DOMÉSTICO.¹⁸

El ajuar domestico se adiciona a la masa hereditaria que reciben los causahabientes, y según el artículo 15 de la LISD será en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o su inferior valor.

De todos modos, lo que sí establece expresamente el art. 34.3 del RISD es que no se incluirán los bienes adicionados, las donaciones acumuladas y los seguros sobre la vida, ya fueran contratados por el causante, si el seguro fuera individual, o aquellos en los que figurara como asegurado, si fuera colectivo.¹⁹ Además, precisa que el valor resultante se deberá minorar en el de los bienes que, por disposición del art. 1.321 del Código Civil (CC) o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, sin computárselo en su haber (el denominado “ajuar de la vivienda habitual de los esposos”), cuyo importe a tales efectos, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior, se fijará en el 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio.²⁰

Sin embargo, recientemente, el TS ha corregido su posicionamiento, ya que, como ha señalado en la STS 342/2020, de 10 de marzo de 2020 y ha reiterado en la STS 499/2020, de 19 de mayo de 2020 y sentencias posteriores, el art. 15 de la LISD «no contiene un concepto autónomo de ajuar doméstico y, en especial, el que se declara por la Sala de instancia y por la sentencia de este Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016 (recurso de casación para unificación de doctrina no 790/2015)».

De este modo, con el fin de determinar qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico a efectos de la presunción que establece

¹⁸ *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.* (1987). Artículo 15. Recuperado 16 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

¹⁹ *Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.* (1987). Boletín Oficial del Estado. Recuperado 16 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

²⁰ *Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.* (1889). Artículo 1321. Recuperado 16 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>

el art. 15 de la LISD, el TS considera ahora que, también a efectos del Impuesto, «el ajuar doméstico solo comprende una determinada clase de bienes y no un porcentaje de todos los que integran la herencia», ya que, «de haber querido la ley establecer una presunción iuris et de iure [es decir, queriendo que el ajuar doméstico a efectos del ISD fuera en todo caso el 3% del caudal relicto], no habría previsto la posibilidad del con- contribuyente de acreditar, bien la inexistencia del ajuar o bien que el valor de tal ajuar es inferior al tres por ciento del caudal relicto».²¹

Por consiguiente, el TS entiende que quedan excluidos de la aplicación del 3% todos aquellos bienes que no sean bienes muebles corporales afectos al uso personal y particular, como pueden ser las cuentas bancarias, las acciones, los valores, las cuentas de ahorro, los depósitos bancarios, etc.

3.5 LA BASE LIQUIDABLE.²²

En el artículo 20 de la LISD, define la base liquidable como el resultado de aplicarle a la base imponible las reducciones estatales y las aprobadas por las Comunidades Autónomas.

En las adquisiciones mortis-causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la CCAA no hubiese regulado unas reducciones, se aplicarán las siguientes:

Por parentesco:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

²¹ T.S.J.MADRID. *Sentencia 359/2022 de 15 de marzo*. Consejo general del poder judicial. Recuperado 17 de abril de 2022, de [https://www.poderjudicial.es/search/documento/AN/9924082/recursos%20\(proceso%20cont.admvo.\)/20220412](https://www.poderjudicial.es/search/documento/AN/9924082/recursos%20(proceso%20cont.admvo.)/20220412)

²² *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. (1987). Artículo 20. Recuperado 17 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio ; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

Seguros de vida: Se aplicará una reducción del 100 por ciento, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. 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.

Empresa familiar: Promueve la continuidad de la empresa familiar estableciendo una reducción del 95 % en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para su transmisión por herencia o donación.

Vivienda habitual: Se establece una reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las adquisiciones mortis causa de vivienda habitual del 95% del valor de dicha vivienda, con el límite de 122.606,47€, para cada sujeto pasivo que tenga derecho a la misma y, por otra parte, condicionando su viabilidad a que la

vivienda se mantenga en el patrimonio de los adquirentes durante los diez años siguientes a la defunción del causante (salvo que fallezcan dentro de ese plazo).

3.6 LA CUOTA INTEGRAL, LA CUOTA TRIBUTARIA Y LA CUOTA A PAGAR.²³

La cuota íntegra se obtiene aplicando a la base liquidable la tarifa que podrá haber sido aprobada por la comunidad autónoma o en caso de que esta no haya aprobado ninguna podrá aplicarse la estatal recogida en el artículo 21 de la LISD.

La cuota tributaria se obtiene aplicando unos coeficientes cuya potestad también ha sido cedida a las comunidades autónomas, estos coeficientes se aplicarán a razón del patrimonio y del parentesco que tenga el causahabiente con el causante.

Por último, para calcular la cuota a pagar se aplicará a la cuota tributaria las deducciones por doble imposición internacional y las bonificaciones de la cuota en Ceuta y Melilla.

4. COMPETENCIAS CEDIDAS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

La constitución es el eje sobre el que giran los impuestos cedidos a las comunidades autónomas, ya que en los artículos 148 y 149 se regulan las materias en las que las comunidades autónomas pueden asumir competencias para auto financiarse, teniendo en cuenta los objetivos marcados por la política económica nacional, y cuales son competencia exclusiva del Estado.²⁴

Además, el artículo 11 de la LOFCA nos desglosa los tributos que están cedidos a las comunidades autónomas, en el caso del ISD está cedido totalmente, esto quiere decir que tiene potestad plena sobre la capacidad normativa y gestión de este.

²³ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (1987). Artículo 21. Recuperado 17 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

²⁴ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. (1980). Artículo 11. Recuperado 17 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>

En cuanto al alcance de las competencias normativas en el ISD, vienen recogidas en el art 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre que determina que tendrán las siguientes:²⁵

"a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones `inter vivos`, como para las «mortis causa», las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades

²⁵ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (1987). Artículo 48. Recuperado 17 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto".

En caso de que la CCAA mejore las reducciones Estatales, estas sustituirán a las Estatales. A estos efectos las CCAA, deberán especificar si la reducción es propia o si es una mejora de la Estatal.

Para poder entender mejor su dinámica y proseguir con el estudio he realizado un cuadro sobre las competencias normativas cedidas a las CCAA y su posición de aplicación:



Fuente: *Elaboración propia.*

4.1 ANÁLISIS Y COMPARATIVA DEL USO QUE HAN REALIZADO LAS CCAA.

En el siguiente apartado pasaremos a analizar las principales diferencias entre comunidades autónomas en cuanto a reducciones, bonificaciones, tarifa, coeficiente multiplicador y deducciones, de esta manera demostraremos si existe una diferencia real

de tributación entre las distintas comunidades autónomas, siendo unas más beneficiosas que otras.

- **Andalucía**²⁶

En el caso de Andalucía, cabe destacar que no ha aprobado bonificaciones, deducciones y coeficientes multiplicadores distintos de los estatales.

Por otro lado, ha equiparado las parejas de hecho inscritas en el registro a cónyuges, las personas objeto de acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción se a adoptados y las personas que realicen el acogimiento permanente se equiparan a adoptantes, con esto se pretende beneficiar a los causahabientes de las reducciones y bonificaciones aprobadas por la comunidad autónoma de Andalucía.

<p>REDUCCIONES:</p>	<p>Mejora reducción ISD Andalucía adquisición «mortis causa» vivienda habitual:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>NETO DEL INMUEBLE EN LA BASE IMPONIBLE DE CADA SUJETO PASIVO (euros)</th> <th>REDUCCIÓN</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Hasta 123.000,00</td> <td>100 por ciento</td> </tr> <tr> <td>Desde 123.000,01 hasta 152.000</td> <td>99 por ciento</td> </tr> <tr> <td>Desde 152.000,01 hasta 182.000</td> <td>98 por ciento</td> </tr> <tr> <td>Desde 182.000,01 hasta 212.000</td> <td>97 por ciento</td> </tr> <tr> <td>Desde 212.000,01 hasta 242.000</td> <td>96 por ciento</td> </tr> <tr> <td>Más de 242.000</td> <td>95 por ciento</td> </tr> </tbody> </table> <p>Fuente: https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-14964.</p> <p>Reducción propia por parentesco Se aplicará una reducción propia por un importe de hasta 1.000.000 euros para adquisiciones «mortis causa», incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, liquidando el impuesto por el exceso de dicha cuantía</p> <p>Reducción ISD Andalucía adquisiciones «mortis causa» discapacitados Mejora de la reducción estatal de la base imponible de los discapacitados (igual o más al 33% de grado de discapacidad), del grado I y II, y cuando el valor de los bienes a heredar sea menor a</p>	NETO DEL INMUEBLE EN LA BASE IMPONIBLE DE CADA SUJETO PASIVO (euros)	REDUCCIÓN	Hasta 123.000,00	100 por ciento	Desde 123.000,01 hasta 152.000	99 por ciento	Desde 152.000,01 hasta 182.000	98 por ciento	Desde 182.000,01 hasta 212.000	97 por ciento	Desde 212.000,01 hasta 242.000	96 por ciento	Más de 242.000	95 por ciento
NETO DEL INMUEBLE EN LA BASE IMPONIBLE DE CADA SUJETO PASIVO (euros)	REDUCCIÓN														
Hasta 123.000,00	100 por ciento														
Desde 123.000,01 hasta 152.000	99 por ciento														
Desde 152.000,01 hasta 182.000	98 por ciento														
Desde 182.000,01 hasta 212.000	97 por ciento														
Desde 212.000,01 hasta 242.000	96 por ciento														
Más de 242.000	95 por ciento														

²⁶ 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. (2009). Artículos 15 a 22 quáter. Recuperado 18 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-14964>

	<p>1.000.000 euros. También grupos III y IV, reducción de 250.000 euros.</p> <p>Mejora de la reducción estatal por adquisición de empresas individuales, negocios y participaciones en entidades</p> <p>Mejora de la reducción estatal se reduce el plazo de permanencia exigido a 5 años, con carácter general, y a 3 años en caso de contribuyentes comprendidos en los Grupos I y II de parentesco o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el art. 20.1 del TR; se incrementa el porcentaje de reducción hasta el 99 por ciento siempre y cuando el domicilio fiscal y social de la empresa se encuentre en la CA.</p> <p>Reducción propia por adquisición de explotaciones agrarias</p> <p>Reducción propia en la base imponible del 99%, cuando el causante haya ejercido la actividad agraria habitualmente y que el adquirente mantenga en si patrimonio la explotación durante los 3 años siguientes al fallecimiento del causante.</p>
--	--

Fuente: *Elaboración propia.*

- **Comunidad Valenciana.**²⁷

En este caso igual que en el anterior no se han aprobado deducciones, coeficientes multiplicadores distintos de los estatales por lo que aplicaremos estos.

Además, también se equiparan las parejas de hecho con los cónyuges para la aplicación de estos beneficios fiscales.

REDUCCIONES:	<p>Reducciones en transmisiones mortis causa</p> <p>Mejora de la reducción de los grupos I y II:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grupo I: 100000 euros, más 8000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente. • Grupo II: 100000 euros. <p>Reducción ISD adquisiciones «mortis causa» discapacitados</p> <ul style="list-style-type: none"> • >33%: 125000 euros • >65%: 240000 euros
--------------	--

²⁷ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. (1997). Artículo 10 a 12bis. Recuperado 18 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-8202>

	<p>Reducción por mortis causa por adquisición de vivienda habitual Reducción del 95% del valor de la vivienda habitual hasta un límite de 125.000 euros, mantenimiento 5 años, siempre que pertenezcan a los grupos I y II de parentesco.</p> <p>Mejora de la reducción estatal por adquisición de empresas individuales, negocios y participaciones en entidades Reducción del 95% del valor neto de la empresa individual con un mantenimiento de 5 años para el grupo I, II, III</p> <p>Reducción propia por adquisición de explotaciones agrarias Reducción del 95% del valor de la explotación agrícola para los mismos sujetos anteriormente citados.</p>
BONIFICACIONES:	<p>a) 75% en las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes al grupo I</p> <p>b) 50% en las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes al grupo II.</p> <p>c) 75% las adquisiciones mortis causa por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.</p>

- Aragón.²⁸

REDUCCIONES	<p>Reducción por parentesco</p> <p>Para el cónyuge, los ascendientes y descendientes del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100% de la base imponible siempre que cuando el importe total del resto de reducciones de la base imponible sea inferior a 500.000 euros. A estos efectos, no se computarán las reducciones relativas a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida.</p> <p>Reducción por adquisición de vivienda habitual por mortis causa</p> <p>La adquisición <i>mortis causa</i> de la vivienda habitual conllevará una reducción del 100%, con el límite de 200000 y debe mantenerla los 5 años siguientes a la defunción del causante.</p>
-------------	---

²⁸ 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. (2005). Artículos 131.1 a 131.8. Recuperado 18 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOA-d-2005-90006>

	<p>Reducción ISD Andalucía adquisiciones «mortis causa» discapacitados</p> <p>Para los herederos discapacitados (>65%) se aplicará una reducción del 100% de la base imponible.</p> <p>Reducción estatal por adquisición de empresas individuales, negocios y participaciones en entidades</p> <p>Reducción del 100% de la empresa individual para el cónyuge o descendiente y en caso de no existir ascendientes o colaterales hasta el tercer grado.</p> <p>Reducción propia para adquisiciones destinadas a la creación de nueva empresa.</p> <p>Reducción del 50% de la base imponible</p>
BONIFICACIONES	<p>Bonificación por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida.</p> <p>1. El cónyuge, los ascendientes y los descendientes del fallecido podrán aplicar una bonificación del 65 por 100 en la cuota tributaria derivada de la adquisición de la vivienda habitual del causante.</p> <p>2. Para aplicar esta bonificación, el valor de la vivienda deberá ser igual o inferior a 300.000 euros.</p> <p>3. El porcentaje de bonificación se aplicará sobre la cuota que corresponde al valor neto de la vivienda integrado en la base liquidable de la adquisición hereditaria.</p> <p>4. La bonificación está condicionada al mantenimiento de la vivienda adquirida durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese durante ese plazo.</p>

- Asturias.²⁹

REDUCCIONES	<p>Mejora de la reducción de la base imponible para contribuyentes de los grupos I y II de parentesco.</p> <p>La reducción aplicable a los grupos I y II de parentesco prevista en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, será de 300.000 euros.</p>
-------------	---

²⁹ 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. (2014). Artículos 18 a 18 quarter. Recuperado 18 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-945>

Mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual.

Valor real inmueble – Euros	Porcentaje de reducción
Hasta 90.000	99
De 90.000,01 a 120.000	98
De 120.000,01 a 180.000	97
De 180.000,01 a 240.000	96
Más de 240.000	95

Fuente: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-945>

Esta se aplicará siempre que se mantenga durante los 3 años siguientes al fallecimiento del causante.

Reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por herederos con grado de parentesco con el causante.

Se aplicará una reducción del 4% condicionada a los requisitos que aparecen en el artículo 18 de la ley.

Reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de explotaciones agrarias y de elementos afectos a las mismas.

Reducción del 99% en la base imponible, siempre que el a fecha del devengo el causante tenga la condición de agricultor.

Reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por herederos sin grado de parentesco con el causante.

Reducción del 95% de la base imponible condicionada.

Reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de bienes destinados a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional.

Se aplicará una reducción del 95% siempre que el domicilio fiscal de la empresa radique en el Principado de Asturias.

<p>BONIFICACION</p>	<p>Bonificación para contribuyentes discapacitados aplicable en transmisiones mortis causa.</p> <p>En las adquisiciones mortis causa por contribuyentes con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 65 %, de acuerdo con el baremo al que se refiere el artículo 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, se aplicará una bonificación del 100 % de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten aplicables, siempre que el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402.678,11 euros.</p>										
<p>COEFICIENTE MULTIPLICADOR</p>	<p>En el caso del grupo de parentesco I se aplicará el siguiente:</p> <table border="1" data-bbox="534 891 1209 1220"> <thead> <tr> <th data-bbox="534 891 1072 1014">Patrimonio preexistente – Euros</th> <th data-bbox="1072 891 1209 1014">Grupo I</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="534 1014 1072 1070">De 0 a 402.678,11</td> <td data-bbox="1072 1014 1209 1070">0,0000</td> </tr> <tr> <td data-bbox="534 1070 1072 1126">De más de 402.678,11 a 2.007.380,43</td> <td data-bbox="1072 1070 1209 1126">0,0200</td> </tr> <tr> <td data-bbox="534 1126 1072 1182">De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98</td> <td data-bbox="1072 1126 1209 1182">0,0300</td> </tr> <tr> <td data-bbox="534 1182 1072 1220">Más de 4.020.770,98</td> <td data-bbox="1072 1182 1209 1220">0,0400</td> </tr> </tbody> </table> <p>Fuente: https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-6925</p> <p>Para los restantes grupos se aplicará lo establecido en el artículo 22 de la ley del ISD.</p>	Patrimonio preexistente – Euros	Grupo I	De 0 a 402.678,11	0,0000	De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	0,0200	De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	0,0300	Más de 4.020.770,98	0,0400
Patrimonio preexistente – Euros	Grupo I										
De 0 a 402.678,11	0,0000										
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	0,0200										
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	0,0300										
Más de 4.020.770,98	0,0400										

- **Baleares.**³⁰

REDUCCIONES	<p>Reducciones por el grado de parentesco:</p> <p>Las reducciones serán distintas según el grado de parentesco entre el heredero y el difunto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A los descendientes (hijos, nietos, biznietos...) y adoptados menores de 21 años, 25.000 euros, más 6.250 euros por cada año menos de 21 que tenga el heredero. No podrá exceder de 50.000 euros. • Descendientes y adoptados de 21 años o mayores, cónyuge y ascendientes (padres, abuelos, bisabuelos...) 25.000 euros. • A los parientes colaterales de segundo y tercer grado (hermanos, tíos, sobrinos), ascendientes y descendientes por afinidad (suegros, sobrinos políticos) 8.000 euros. • A los parientes colaterales de cuarto grado (primos) o parientes más lejanos y a los extraños, 1.000 euros. <p>Reducción por adquisición de la vivienda habitual:</p> <p>Si el bien heredado es la vivienda habitual del fallecido se aplicará una reducción del 100% de su valor, con un límite de 180.000 euros para cada heredero.</p> <p>Esta reducción se aplicará a los siguientes herederos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cónyuge del difunto. • Descendientes del difunto (hijos, nietos, biznietos...). • Ascendientes del difunto (padres, abuelos, bisabuelos...). • Parientes colaterales mayores de 65 años que hayan convivido con el fallecido. durante los dos años anteriores al fallecimiento.
-------------	--

³⁰ 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. (2014). Artículos 21 a 32 y 36. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-6925>

	<p>Reducción por minusvalía física o sensorial</p> <ul style="list-style-type: none"> • (>33%): 48.000€. • (>65%):300.000€. <p>Reducción para los bienes de un negocio familiar</p> <p>En este caso se aplicará una reducción del 95% de los bienes afectos a un negocio familiar para el cónyuge y los descendientes. En caso de no haber, será de aplicación para los ascendientes y colaterales hasta el tercer grado.</p> <p>Reducción en la adquisición de bienes que conforman el Patrimonio Histórico de Baleares</p> <p>Se aplicará una reducción del 99% sobre el valor de estos bienes.</p>
BONIFICACION	Bonificación del 99% para los sujetos que pertenezcan al grupo I.

En el caso del coeficiente multiplicador y de las deducciones se aplicarán las de la normativa estatal en materia de ISD, ya que no se han modificado en Baleares.

- **Canarias**³¹

REDUCCION	<p>Mejora de la reducción por parentesco</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grupo I: hasta 138650 euros. • Grupo II: hasta 40400 euros. <p>Mejora de la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante.</p> <p>Se puede aplicar una reducción del 99% de la base imponible con el límite de 200000 euros.</p> <p>Mejora de la reducción por discapacidad</p> <p>33% y 65%: 72000 euros</p> <p>Si es superior al 65%: será de 400000 euros.</p>
-----------	---

³¹ 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. (2009). Artículos 20 a 24 y 26 series. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2009/BOC-j-2009-90008-consolidado.pdf>

	<p>Mejora en la reducción por adquisición de empresas individuales, negocios profesionales etc.</p> <p>Reducción del 99% en la base imponible.</p>
BONIFICACION	<ul style="list-style-type: none"> • Grupo I: el 99,9% con independencia del importe de la cuota tributaria. • Grupo II: el porcentaje puede llegar hasta el 90% si la cuota tributaria es inferior a 65000 euros, en caso contrario, es decir que si la cuota se va aplicando un porcentaje más reducido.

En este caso las Islas Canarias no han mejorado ni ha aplicado un coeficiente ni unas deducciones distintas de las del Estado.

- **Cantabria.**³²

REDUCCIONES	<p>Mejora de la reducción por parentesco.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grupo I: 50000 euros, más 5000 euros por cada año de menos de 21 años. • Grupo II: 50000 euros. <p>Mejora de la reducción por discapacidad.</p> <p>De entre 33 y 65%: 50000 euros.</p> <p>Superior al 65%: 200000 euros.</p> <p>Mejora de la reducción por adquisición de vivienda habitual.</p> <p>Se aplicará una reducción del 95% del valor de la misma, con un límite de 125000 euros.</p> <p>Mejora de la reducción por adquisición de empresa, negocio o participaciones.</p> <p>99% sobre la base imponible perteneciente a estos bienes heredados.</p>
-------------	--

³² Decreto Legislativo 62/2008, 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. (2008). Artículo 5 y 8. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2008/BOCT-c-2008-90028-consolidado.pdf>

BONIFICACIONES	Se establece una bonificación autonómica del 100 % de la cuota tributaria en las adquisiciones “mortis causa” de los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II.
----------------	---

En cuanto a las deducciones y coeficiente multiplicador se aplicará el de la normativa Estatal como en los casos anteriores.

- **Castilla La Mancha³³**

REDUCCION	<p>Mejora en la reducción por discapacidad.</p> <p>125.000€ (>33%) y 225.000 (>65%).</p> <p>Reducción por adquisición de una empresa, negocio o participaciones.</p> <p>Reducción del 4% en la base imponible del valor neto de la empresa familiar. Mantenimiento 5 años.</p>
BONIFICACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> • Bonificaciones a los miembros del Grupo I y II en función de la base liquidable: <ul style="list-style-type: none"> o <175.000: bonificación: 100% o >175.000 pero <225.000: 99% o >225.000 pero <275.000: 90% o >275.000 pero <300.000:85% o >300.000: 80% • Bonificación del 95% si la persona heredera tiene un grado de discapacidad >65%.

³³ Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. (2013). Artículos 14 a 17. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-1368>

• Castilla León³⁴

REDUCCION	<p>Reducción por parentesco.</p> <p>El cónyuge, los ascendientes y descendientes podrán aplicarse las siguientes reducciones:</p> <p>a) En el caso de descendientes y adoptados de veintiún o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 60.000 euros.</p> <p>b) En el caso de descendientes y adoptados menores de veintiún años, 60.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el contribuyente.</p> <p>c) Una reducción variable calculada como la diferencia entre 400.000 euros y la suma de las siguientes cantidades: las reducciones por parentesco; discapacidad; por adquisición de bienes muebles integrantes del patrimonio cultural; por indemnizaciones y por adquisiciones de víctimas de violencia de género y del terrorismo; por adquisición de explotaciones agrarias; y por adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades.</p> <p>Reducción por adquisición en exploraciones agrarias</p> <p>Reducción del 99% (mismas condiciones que Andalucía).</p> <p>Reducción por adquisición de empresa individual</p> <p>Reducción del 99% en caso de adquisición de empresa individual (mismas condiciones que Andalucía).</p>
BONIFICACION	<p>En la cuota del impuesto sobre sucesiones y donaciones derivada de adquisiciones lucrativas «mortis causa» y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria, se aplicará una bonificación del 99 por 100 siempre que el adquirente sea cónyuge, descendiente o adoptado, o ascendiente o adoptante del causante.</p>

³⁴ 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. (2013). Artículos 12 a 17. Recuperado 20 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCL-h-2013-90254>

• Cataluña³⁵

REDUCCION	<p>Mejora de la reducción por parentesco</p> <p>Grupos I: 100000 euros mas 12000 por cada año menor de 21 años.</p> <p>Grupo II:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Al cónyuge o pareja estable, 500.000 euros. • A los hijos de 21 años o más, 275.000 euros. • A los nietos, biznietos y demás descendientes de 21 años o más, 150.000 euros. • A los miembros de una relación de convivencia de ayuda mutua, 50.000 euros, siempre que hayan convivido con el difunto 2 años como mínimo y se acredite mediante escritura pública o acta de notoriedad. • A los padres, abuelos y demás ascendientes, 30.000 euros. <p>Mejoras de las reducciones por minusvalía</p> <p>275.000€ (>33%) y 650.000€ (>65%).</p> <p>Mejora de la reducción por vivienda habitual</p> <p>Reducción del 95% de la base imponible de la vivienda habitual (mismos requisitos que Andalucía). Limite global: 500.000€. límite individual de cada causahabiente: 180.000€.</p>
BONIFICACIÓN	<p>1) Bonificación del 99% al cónyuge.</p> <p>2) Bonificaciones para los familiares del Grupo I y II. Las tablas se encuentran en el artículo 58 bis de la Ley 19/2010.</p>

• Extremadura³⁶

REDUCCION	Mejora en la reducción del grupo I.
-----------	--

³⁵ Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. (2010). Artículo 2 y ss. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-10829>

³⁶ 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. (2013). Artículos 14 a 17. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2013-7871>

	<p>podrán aplicarse una reducción en la base imponible de 18.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el contribuyente, sin que la reducción pueda exceder de 70.000 euros.</p> <p>Reducción por minusvalía</p> <ul style="list-style-type: none"> • (>33%): 60.000€, • (>50%): 120.000€. • (>65%): 180.000€. <p>Reducción por la adquisición de empresas individuales.</p> <p>Reducción del 95% de la base imponible.</p> <p>Reducción por la adquisición de la vivienda habitual.</p> <table border="1" data-bbox="603 824 1257 1384"> <thead> <tr> <th>Valor real del inmueble (en euros)</th> <th>Porcentaje de reducción</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Hasta 122.000.</td> <td>100%</td> </tr> <tr> <td>Desde 122.000,01 hasta 152.000.</td> <td>99%</td> </tr> <tr> <td>Desde 152.000,01 hasta 182.000.</td> <td>98%</td> </tr> <tr> <td>Desde 182.000,01 hasta 212.000.</td> <td>97%</td> </tr> <tr> <td>Desde 212.000,01 hasta 242.000.</td> <td>96%</td> </tr> <tr> <td>Más de 242.000.</td> <td>95%</td> </tr> </tbody> </table>	Valor real del inmueble (en euros)	Porcentaje de reducción	Hasta 122.000.	100%	Desde 122.000,01 hasta 152.000.	99%	Desde 152.000,01 hasta 182.000.	98%	Desde 182.000,01 hasta 212.000.	97%	Desde 212.000,01 hasta 242.000.	96%	Más de 242.000.	95%
Valor real del inmueble (en euros)	Porcentaje de reducción														
Hasta 122.000.	100%														
Desde 122.000,01 hasta 152.000.	99%														
Desde 152.000,01 hasta 182.000.	98%														
Desde 182.000,01 hasta 212.000.	97%														
Desde 212.000,01 hasta 242.000.	96%														
Más de 242.000.	95%														
BONIFICACION	Bonificaciones del 99% para los familiares de los Grupos I y II.														

- **Galicia**³⁷

REDUCCION	<p>Mejora de la reducción estatal por parentesco</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grupo I: 1000000 euros, mas 100000 por cada año menos de 21 con el limite de 1500000 euros.
-----------	---

³⁷ 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. (2011). Artículos 6 y ss. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-18161>

	<ul style="list-style-type: none"> • Grupo II: 1000000 euros. <p>Mejora de la reducción estatal por discapacidad</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grado igual o superior al 33 por ciento: 150.000 euros. • Grado igual o superior al 65 por ciento: 300.000 euros. <p>Reducción propia por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones de entidades Reducción del 99% por adquisición.</p> <p>Mejora de la reducción estatal por adquisición de la vivienda habitual del causante</p> <table> <tr> <td>Hasta 150000 euros</td> <td>99%</td> </tr> <tr> <td>De 150000,01 a 300000</td> <td>97%</td> </tr> <tr> <td>Más de 300000</td> <td>95%</td> </tr> </table>	Hasta 150000 euros	99%	De 150000,01 a 300000	97%	Más de 300000	95%
Hasta 150000 euros	99%						
De 150000,01 a 300000	97%						
Más de 300000	95%						
BONIFICACION	1500000 euros para el grupo I de parentesco.						

- **La Rioja.**³⁸

REDUCCIONES	<p>Reducción propia por adquisición de empresa familiar.</p> <p>99% en los supuestos de adquisición por el cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente.</p> <p>Reducción propia por adquisición de la vivienda habitual del causante.</p> <p>Reducción del 95% siempre que pertenezcan al grupo I o II de parentesco. O bien colateral mayor de 65 años</p>
DEDUCCION	<p>Deducción por las adquisiciones que se hagan por los grupos de parentesco I y II de parentesco:</p> <p>99% si la base liquidable es igual o inferior a 400000 euros y 50% si se supera esa cantidad</p>

- **Madrid.**³⁹

³⁸ Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos. (2017). Artículos 34 a 36. Recuperado 20 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2017-13750>

³⁹ 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. (2010). Artículos 21 y 22. Recuperado 20 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCM-m-2010-90068>

REDUCCION	<p>Reducción por parentesco.</p> <p>Grupo I: 16000 euros, mas 4000 euros por cada año menos de 21 años.</p> <p>Grupo II: 16000 euros.</p> <p>Reducción por discapacidad.</p> <p>Igual o superior al 33%: 55000 euros.</p> <p>Superior a 65%: 153000 euros.</p> <p>Reducción por adquisición de vivienda habitual.</p> <p>Se reducirá la base imponible perteneciente a este inmueble en un 95% con un limite de 123000 euros</p> <p>Reducción por empresa individual.</p> <p>95% siempre que la herede el cónyuge, descendientes o adoptados.</p>
BONIFICACIÓN	99% para Grupo I y Grupo II de parentesco.

- **Murcia.**⁴⁰

REDUCCION	<p>Reducción por parentesco.</p> <p>Grupo I: 15956,87 euros, mas 3990,72 euros por cada año menor de 21.</p> <p>Grupo II: 15956,87 euros</p> <p>Reducción por discapacidad.</p> <p>Igual o superior al 33%: 47959,58 euros.</p> <p>Superior al 65%: 150253,03 euros.</p>
-----------	--

⁴⁰ 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. (2010). Artículo 3. Recuperado 20 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-10542>

	Reducción por adquisición de vivienda habitual.
	95% del valor, hasta 122606,47 euros.
BONIFICACION	1) 99% en las adquisiciones mortis causa, para los grupos I y II 2) 15% para colaterales hasta III Grado de parentesco.

5. NECESIDAD DE REFORMAR O SUPRIMIR EL IMPUESTO

5.1 PROBLEMÁTICA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES.

Antes de proceder con la explicación de este punto vamos a destacar los principales problemas que se han ido solucionando a medida que los ciudadanos han ido defendiendo sus derechos ante los Tribunales de Justicia y el Tribunal Constitucional.

En primer lugar, hay que recordar que es en la propia Constitución donde se nos indica que "*los españoles son iguales ante la ley*"⁴¹, así como que "*todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado*"⁴²; situación que parece contradictoria con el hecho de que por estar en una Comunidad Autónoma se haya de pagar más que por estar en otra.

El Tribunal Constitucional se posicionó respecto la cuestión justificando que será válida la desigualdad siempre que "*no solo exista una justificación objetiva y razonable, sino que las consecuencias jurídicas que se derivan de tal distinción han de ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos*"⁴³.

⁴¹ *Constitución Española*. (1978). Artículo 14. Recuperado 21 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

⁴² *Constitución Española*. (1978). Artículo 139.1. Recuperado 20 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

⁴³ En este sentido se podrían tener en cuenta las SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5, y 83/2014, de 29 de mayo, FJ 7.

Por lo que, las distintas bonificaciones que aplique la CCAA tendrán que estar debidamente justificadas y no generar desigualdades, en caso de que las generen si que se podía tener en cuenta la STC 60/2015, de 18 de marzo por la que se establece inconstitucional el impuesto de sucesiones atendiendo al principio de equidad de la constitución Española.⁴⁴

Así que a raíz de esto hubo un cambio en la regulación del impuesto, para evitar así el problema por lo que se decidió continuar con el punto de conexión fijado por la ley estatal (la residencia habitual del causante), ya que de esta manera todos los herederos tributarán de manera igualitaria, sin importar donde residan estos.⁴⁵

Otro de los casos de discriminación que existían con este impuesto, tenía que ver con que el causante no residiera en España, pero sí los herederos, en este caso como el fallecido no residía en ninguna comunidad autónoma no se podía aplicar ninguna de las bonificaciones ni reducciones de la CA, por lo que se les aplicaba a los herederos la ley mas gravosa, la del Estado.

El TJUE apreció esta discriminación y declaró que contraviene el artículo 63.1 de los Tratados de la Unión, y decide que para los causahabientes que residan en España y hereden de algún país de la UE o del extranjero, se podrán aplicar la ley de la comunidad autónoma en la que resida el mayor valor de los bienes del caudal relicto y, si no hubiera ningún bien en España, la normativa de la CA de residencia del causahabiente. (Sentencia Tribunal Supremo 650/2018, de 9 de febrero de 2018⁴⁶.)

⁴⁴ Rozas, J. (2015). Análisis de la STC 60/2015, de 18 de marzo, cuestión de inconstitucionalidad 3337–2013. *Revista de contabilidad y tributación*, 386, 201–207.

<http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/171379/1/654440.pdf>

⁴⁵ Gómez, J. (2015). *El Constitucional se manifiesta contra la discriminación territorial en sucesiones*.

Garrigues opina. Recuperado 28 de abril de 2022, de

https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-constitucional-se-manifiesta-contra-la-discriminacion-territorial-en-sucesiones

⁴⁶ Morote, J. M. (2015). Problemas interterritoriales del Impuesto sobre Sucesiones. *El notario*, 60.

<https://acortar.link/H2ty5Y>

5.2 ¿SUPRESIÓN O REFORMA DEL ISD?

El ISD es un impuesto que ha creado mucha controversia, ya que existe una gran desigualdad de tributación entre las distintas CCAA.

Esto ha hecho que existan varias posturas respecto a su posible supresión o su reforma.

Por un lado tenemos varias posturas que abogan por su supresión del ordenamiento tributario español, ya que presenta problemas desigualitarios (si todos los españoles somos iguales ante la ley ¿Por qué hay diferencias de tributación en las comunidades autónomas?), de eficacia económica (¿De verdad es un impuesto recaudatorio y que persigue la financiación del gasto público?) y de validación de que lo que se grava es la transmisión del patrimonio y no la acumulación de este.

Además, existen varias deficiencias sobre su configuración, ya que por ejemplo en el **hecho imponible** se observan supuestos en los que la manifestación de aumento de riqueza está ausente, como sería el caso del viudo o del hijo del causante por la adquisición de la vivienda familiar en la que convivían, ya que no hay una mayor capacidad económica de la que tenían los herederos anteriormente.

También el coeficiente multiplicador que se basa en el patrimonio preexistente del beneficiario presenta el inconveniente de valorar dos veces los bienes del adquirente, ya que este perjudica a los que más riqueza tienen.

Por otro lado, el sistema de presunciones respecto al porcentaje de ajuar doméstico, la adición de bienes y lo referente al hecho imponible, carece de fundamento ya que contradice el principio de **seguridad jurídica**.

Por último, la **sobreimposición** que conlleva el ISD, como resultado de su concurrencia con otros tributos como por ejemplo el IRPF o el IP, ya que los dos gravan

el patrimonio del sujeto pasivo, sin embargo, representando el IS solo un 0,24% sobre el total de la recaudación de las CCAA en comparación con el IRPF.⁴⁷

En cuanto a las razones que defienden varios autores para su supervivencia se encuentran las siguientes:

1. Su objetivo redistributivo: ya que las herencias lo que permiten es una mayor concentración del patrimonio y como el impuesto las grava de manera progresiva hace que se tenga una mejor distribución de riqueza.⁴⁸

2. Su finalidad recaudatoria: Es un medio para que las CCAA consigan más financiación y así poder sufragar los gastos sin tener que depender excesivamente de lo que les proporciona el Estado.⁴⁹

3. Razones éticas: Este impuesto intenta limitar el derecho de una persona a adquirir riqueza sin su propio esfuerzo.

4. No presenta una doble imposición, ya que a la hora de tener que sufragar este impuesto se está gravando el incremento de patrimonio que le supone al causahabiente. Por tanto, es necesario tener en cuenta que, en ningún momento, se está gravando dos veces en tanto que el contribuyente no ha tenido que hacer frente al pago de un impuesto por esos bienes, sino que, en todo caso, ha sido el causante el que ha tenido que hacer frente a un impuesto⁵⁰

Para concluir, pienso que si bien las razones por las que este impuesto se debería suprimir son adecuadas y las expondré en la conclusión de este proyecto, pero en caso de que siguiera vigente se debería tener en cuenta una reforma integral, cediéndole la

⁴⁷ Marín, A. (2022). *Impuesto de sucesiones: la verdad de los números*. Expansión. Recuperado 15 de abril de 2022, de <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2022/01/28/61f3e590468aeb91018b46c4.html>

⁴⁸ Musgrave, R., & Musgrave, P. (1980). *Hacienda Pública: Teoría y aplicada* (Quinta ed.). Instituto de estudios fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda. Pág. 548.

⁴⁹ Fuentes, E. (1990). *Hacienda pública: Principios y estructura de la imposición*. Rufino García Blanco. Pág. 312.

⁵⁰ Cayón, A. (2017). *Los impuestos en España* (7o ed.). Arazandi. Págs. 400-401.

potestad otra vez al Estado y que este regulase una modificación en la que no hubieran desigualdades territoriales, es decir que se tributase igual por la misma masa hereditaria en todas las comunidades autónomas, además de que no se tuviera en cuenta el patrimonio preexistente del heredero y que se aplicara una mayor bonificación, reducción o exención a los herederos que conforman el Grupo I y II de parentesco con el causante, ya que creo injusto que por ejemplo el viudo o los hijos tengan que pagar por un bien que les ha pertenecido con anterioridad.

6. CASO PRÁCTICO PARA DEMOSTRAR LA DIFERENCIA DE TRIBUTACION ENTRE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

En aras de comprender mejor el estudio, propondré un caso práctico resuelto mediante el cual expondremos las cuotas a pagar por una misma masa hereditaria entre las comunidades autónomas con mayor número de habitantes⁵¹ que son Andalucía, Cataluña, Madrid y C.Valenciana y si realmente existe una desigualdad entre ellas.

Caso práctico.

Marta fallece el día 18 de mayo de 2022 dejando como único heredero de todos sus bienes y derechos a su marido Eduardo de 48 años, ya que carecía de descendencia. Y los bienes que componen su patrimonio son todos privativos 100%, ya que estaba casada con Eduardo en régimen de separación de bienes:

- Vivienda habitual de la que poseía el 100% y cuyo valor de referencia a fecha de su muerte era 250.000 euros.
- Un coche del que le corresponde el 100% de participación y cuyo valor fiscal son 40.000 euros.
- Un Terreno rústico cuyo valor de referencia es 121.000 euros y cuya participación es el 100%
- Cuenta conjunta cuyo saldo asciende a 30000 euros, perteneciendo la mitad a su marido, por lo que imputaremos al caudal 15000 euros.

La base imponible será la siguiente:

- Suma de la masa hereditaria: 426.000 euros
- Ajuar doméstico de los bienes inventariados del 1 al 3: (3% s/ 250.000 + 40.000 + 121.000 euros): 12.780

⁵¹ Statista. (2021). *Población de España por autonomía en 2021*. Recuperado 27 de mayo de 2022, de <https://es.statista.com/estadisticas/472413/poblacion-de-espana-por-comunidad-autonoma/>

- Gastos: en este caso no hay, ya que los gastos de defunción corren a cargo del seguro.
- Base imponible: 487.780 euros

ANDALUCIA.

En este caso y como establece el artículo 19.1 del de 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, existe una reducción por parentesco en los grupos I y II de 1.000.000 de euros, por lo que al aplicársela a la base imponible y obtener la base liquidable negativa, le saldría una cuota a pagar de **0 euros**.

CATALUÑA.

Según la ley 19/2010, de 7 de junio de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, aplicaríamos una reducción por parentesco del Grupo II, cónyuge en este caso, de 500.000 euros a la base imponible por lo que también le saldría una cuota a pagar de **0 euros**.

MADRID.

Base Imponible: 487.780 euros

Reducción por parentesco Grupo II: 16.000 euros.

Base liquidable: 471.780 euros.

Tarifa:

1. 399.408,59 euros le corresponde una cuota de 80.780,17 euros.
1. El resto 72.371,41 euros X 29,75% que son 21.530,49 euros

Suma de la cuota integra= 102.310,66 euros

1. Coeficiente multiplicador: 1,000

Cuota tributaria= 102.310,66 euros

1. Bonificación del 99% para Grupo I y II: -101.287,56 euros.

Cuota a ingresar: 1.023,10 euros.

C. VALENCIANA.

Base Imponible: 487.780 euros

Reducción por parentesco Grupo II: 100.000 euros.

Reducción por adquisición vivienda habitual: 95% s/250.000 euros = 237.500 euros

Base liquidable: 150.280 euros.

Tarifa:

1. 117.407,71 euros le corresponden una cuota de 15.298,89 euros.
1. El resto 32.872,29 euros X 18,70% que son 6.147,12 euros

Suma de la cuota integra= 21.446,01 euros

1. Coeficiente multiplicador: 1,000

Cuota tributaria= 21.446,01 euros

1. Bonificación del 50% para Grupo I y II: - 10723,00 euros.

Cuota a ingresar: 10.723, 00 euros.



Fuente: *Elaboración propia.*

7. CONCLUSIONES.

En este apartado daré respuesta a las preguntas realizadas al principio del trabajo y que se han ido dando respuesta a lo largo de este y además expondré las conclusiones más relevantes que he sacado tras su realización.

1. ¿Existe desigualdad de tributación en las diferentes CCAA?

Como hemos visto en los apartados 4.1 y 6 de este trabajo, sí que existe una gran desigualdad de tributación, ya que con una misma base imponible podemos ver que la cuota a pagar por el heredero varía según la CCAA. Esto se debe al uso que han hecho estas de las capacidades normativas que les han sido cedidas respecto a este tributo, Algunas de ellas han mejorado y modificado las reducciones y bonificaciones de la normativa estatal, mientras que otras han aplicado nuevas reducciones y bonificaciones que elevaban el mínimo exento para los grupos de parentesco I y II, anulando en muchos casos su tributación.

2. ¿Este impuesto tiene una doble imposición?

En este sentido vemos que no existe una doble imposición, ya que los beneficiarios son los sujetos pasivos del impuesto, en este caso los herederos, y como estos todavía no han tributado por esta nueva riqueza se entiende que es un argumento inválido

3. ¿De verdad tiene un afán recaudatorio y ayuda a la financiación de las CCAA?

También hemos visto que no tiene un afán recaudatorio ya que solo ocupa un 0,2% en comparación al IRPF.

4. ¿El IS presenta algún problema calificado de inconstitucional?

Actualmente, y como se señala en el apartado 5.1, no, ya que las reducciones y bonificaciones que implantan las CCAA están debidamente justificadas, además se suprimió la residencia de los causahabientes como punto de conexión para tributar por el

impuesto de sucesiones, modificándose por la residencia del causante, lo que permitió que existiera una igualdad de tributación entre los herederos.

También, se modificó que para los causantes no residentes en España, se aplicaría la normativa tributaria de la CCAA donde hubiera un mayor valor de los bienes que conformaban el caudal relicto de la herencia, evitando así la tributación por la normativa estatal que siempre es más gravosa.

Por último, en cuanto a la posible reforma o supresión del impuesto de sucesiones, tengo que decir que estoy a favor de su necesaria reforma ya que tras realizar el presente trabajo y estudiar el informe del comité de expertos publicado en el 2022⁵², considero que grava un aumento de la capacidad económica del sujeto pasivo con ocasión de la transmisión a título lucrativo de bienes muebles e inmuebles.

Las posibles opciones que propongo y por las que abogo para que se produzca su reforma son las siguientes:

- En primer lugar, una normativa estatal que se aplique en todo el territorio de aplicación del impuesto, suprimiendo así la capacidad normativa de las CCAA y ayudando a que exista una uniformidad de tributación en todo el territorio.
- En segundo lugar, sería que el Estado fijase una única base imponible sujeta a tributación a partir de la cual las CCAA pudieran regular la tarifa, las deducciones y las bonificaciones aplicables.
- Por último, se podrían aplicar limitaciones que versarían sobre el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones, de esta manera las CCAA no podrían elevar la tributación por encima de un umbral.

⁵² Comité de personas expertas para elaborar el libro blanco. (2022). *Libro blanco sobre la reforma tributaria*. Instituto de estudios financieros.
https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

8. BIBLIOGRAFIA.

DOCTRINA CIENTÍFICA

- Alli, J. (2020). La reforma fiscal de Mon-Santillán y su repercusión en Navarra. *Revista Jurídica de Navarra*, 41–60.
- Carbajo, D. (1986). Síntesis de la Historia de las Reformas Tributarias Españolas (1900–1976). *Instituto de Estudios Fiscales*, 77, 39.
- Cayón, A. (2017). *Los impuestos en España* (7o ed.). Arazandi.
- Fuentes, E. (1990). *Hacienda pública: Principios y estructura de la imposición*. Rufino García Blanco.
- Gómez, J. (2015). *El Constitucional se manifiesta contra la discriminación territorial en sucesiones*. Garrigues opina. Recuperado 28 de abril de 2022, de https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-constitucional-se-manifiesta-contra-la-discriminacion-territorial-en-sucesiones
- Comité de personas expertas para elaborar el libro blanco. (2022). *Libro blanco sobre la reforma tributaria*. Instituto de estudios financieros.
https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf
- Marín, A. (2022). *Impuesto de sucesiones: la verdad de los números*. Expansión. Recuperado 15 de abril de 2022, de <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2022/01/28/61f3e590468aeb91018b46c4.html>
- Morote, J. M. (2015). Problemas interterritoriales del Impuesto sobre Sucesiones. *El notario*, 60. <https://acortar.link/H2ty5Y>
- Musgrave, R., & Musgrave, P. (1980). *Hacienda Pública: Teoría y aplicada* (Quinta ed.). Instituto de estudios fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Navarro, M. (1964). Objetivos de la Reforma Tributaria. *Boletín de Estudios Económicos*, 63, 670.
- Perez-Fandón, J. J. (2006). *Guía del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. CISS.
- Pont Mestres, M. (1998). *Estudios tributarios aplicados*. Fundación Antonio Lancuentra.
- Ribes, A. (2004a). El impuesto sobre sucesiones: ¿Supresión o Reforma? *Fiscal: Mes a Mes*, 56–61.
- Rovira, I. (2020). La estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ITPAJD y el ISD. *Revista técnica tributaria*, 129, 14–42.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7509966>
- Rozas, J. (2015). Análisis de la STC 60/2015, de 18 de marzo, cuestión de inconstitucionalidad 3337–2013. *Revista de contabilidad y tributación*, 386, 201–207. <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/171379/1/654440.pdf>
- Statista. (2021). *Población de España por autonomía en 2021*. Recuperado 27 de mayo de 2022, de <https://es.statista.com/estadisticas/472413/poblacion-de-espana-por-comunidad-autonoma/>

Varona, J. E. (2021). El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. *Revista de contabilidad y tributación*, 458,5–50.
<https://dialnet.unirioja.es/metricas/documentos/ARTREV/7913488>

LEGISLACIÓN

Constitución Española. (1978). Artículo 14. Recuperado 21 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

Constitución Española. (1978). Artículo 139.1. Recuperado 20 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

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. (2005). Artículos 131.1 a 131.8. Recuperado 18 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOA-d-2005-90006>

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. (2009). Artículos 15 a 22 quáter. Recuperado 18 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-14964>

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. (2010). Artículo 3. Recuperado 20 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-10542>

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. (2010). Artículos 21 y 22. Recuperado 20 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCM-m-2010-90068>

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. (2011). Artículos 6 y ss. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-18161>

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. (2013). Artículos 12 a 17. Recuperado 20 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCL-h-2013-90254>

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. (2013). Artículos 14 a 17. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2013-7871>

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. (2014). Artículos 21 a 32 y 36. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-6925>

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*. (2014). Artículos 18 a 18quarter. Recuperado 18 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-945>
- Decreto Legislativo 62/2008, 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*. (2008). Artículo 5 y 8. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2008/BOCT-c-2008-90028-consolidado.pdf>
- 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*. (2009). Artículos 20 a 24 y 26 series. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2009/BOC-j-2009-90008-consolidado.pdf>
- 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*. (2009). Artículo 20 a 24 y 26 series. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2009/BOC-j-2009-90008-consolidado.pdf>
- Gómez, J. (2015). *El Constitucional se manifiesta contra la discriminación territorial en sucesiones*. Garrigues opina. Recuperado 28 de abril de 2022, de https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-constitucional-se-manifiesta-contra-la-discriminacion-territorial-en-sucesiones
- Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha*. (2013). Artículos 14 a 17. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-1368>
- Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos*. (2017). Artículos 34 a 36. Recuperado 20 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2017-13750>
- Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos*. (1997). Artículo 10 a 12bis. Recuperado 18 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-8202>
- Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. (2010). Artículo 2 y ss. Recuperado 19 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-10829>
- 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*. (2009). BOE. Recuperado 15 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375>
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. (1987). Boletín oficial del Estado. Recuperado 17 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. (1987, 18 diciembre). Artículo 1. Recuperado 10 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. (2003). Boletín Oficial del Estado. Recuperado 15 de mayo de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- La ley contra el fraude fiscal establece el valor de referencia previsto en el TR Ley del Catastro Inmobiliario sustituirá al valor real a los efectos de determinar la base*

imponible en el ITP y AJD y en el ISD. (2021). Centro de Estudios Financieros. Recuperado 16 de abril de 2022, de <https://www.fiscal-impuestos.com/ley-medidas-prevencion-lucha-fraude-implanta-valor-referencia-base-imponible-ITP-AJD-ISD.html>

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. (1980). Artículo 11. Recuperado 17 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>

Marín, A. (2022). *Impuesto de sucesiones: la verdad de los números.* Expansión. Recuperado 15 de abril de 2022, de <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2022/01/28/61f3e590468aeb91018b46c4.html>

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (1987). Boletín Oficial del Estado. Recuperado 16 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (1889). Artículo 196. Recuperado 15 de abril de 2022, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (1889). Artículo 1321. Recuperado 16 de abril de 1889, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>

JURIDISPRUDENCIA

T.S.J.MADRID. *Sentencia 359/2022 de 15 de marzo.* Consejo general del poder judicial. Recuperado 17 de abril de 2022, de [https://www.poderjudicial.es/search/documento/AN/9924082/recursos%20\(proc%20eso%20cont.admvo.\)/20220412](https://www.poderjudicial.es/search/documento/AN/9924082/recursos%20(proc%20eso%20cont.admvo.)/20220412)

En este sentido se podrían tener en cuenta las SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5, y 83/2014, de 29 de mayo, FJ 7.