



**UNIVERSITAS**  
*Miguel Hernández*

**UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ**

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

*Máster Universitario en Asesoría Fiscal*

**TRABAJO FIN DE MÁSTER**

Curso académico: 2023/2024

**PERSPECTIVA COMPARADA DEL  
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y  
DONACIONES:  
IMPACTO DE LA REGULACIÓN  
AUTONÓMICA EN LA MODALIDAD  
SUCESORIA**

**ARACELI BERNABEU MIRA**

**TUTORA: PAULA VICENTE-ARCHE COLOMA**

# RESUMEN

---

El actual Trabajo de Fin de Máster se centra en abordar la situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tras la cesión de competencias sobre el mismo a las Comunidades Autónomas en los años 90. Así pues, tratamos de determinar si las diferentes normativas autonómicas en la modalidad de sucesiones acaban produciendo diferencias de tributación significativas que puedan producir una posible desigualdad que, en su caso, pudiera calificarse como desproporcionada e injustificada en la imposición.

Para todo ello, realizamos un estudio comparativo de las diferentes legislaciones de las Comunidades Autónomas en materia de sucesiones, recogiendo las principales medidas que puedan afectar a los casos más comunes y frecuentes de herencias, como pueden ser las reducciones por parentesco, por vivienda habitual o las bonificaciones propias aplicables en cada región. Asimismo, elaboraremos dos casos prácticos con la intención de examinar las posibles disparidades citadas y poder evaluar si la configuración actual del Impuesto, con sus efectos en la realidad práctica, podría entrar en conflicto con algunos principios fundamentales de nuestro sistema tributario.

A través del análisis realizado, reflejando cómo la descentralización del Impuesto acabar generando una gran problemática tributaria, se acaba concluyendo la necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dentro del marco del principio de autonomía financiera, y haciendo hincapié en los principios de coordinación y de solidaridad entre todos los españoles, es fundamental abordar una armonización estatal tendente a establecer ciertos límites mínimos y máximos en la libertad de configuración que disfrutaban las Comunidades Autónomas con respecto a la aprobación de sus propias medidas, con el objetivo de evitar grandes diferencias de tributación que acaben demostrándose desproporcionadas o que algunas autonomías acaben casi suprimiendo el citado Impuesto con la implementación de grandes beneficios fiscales para sus contribuyentes.

# ÍNDICE

---

<b>ABREVIATURAS.....</b>	<b>4</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>5</b>
1. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA Y OBJETIVOS DEL TRABAJO .....	5
2. METODOLOGÍA.....	8
3. ESTRUCTURA DEL TRABAJO.....	8
<b>CAPÍTULO I: CONFIGURACIÓN DEL ISD EN ESPAÑA .....</b>	<b>10</b>
1. COMPETENCIAS CEDIDAS A LAS CCAA EN MATERIA DE TRIBUTOS.....	10
1.1. Principio de igualdad.....	15
1.2. Principio de seguridad jurídica.....	19
1.3. Principio de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal.....	20
1.4. Principio de solidaridad y coordinación.....	21
1.5. Análisis de jurisprudencia relevante acerca de la diversidad normativa existente y la posible desigualdad generada .....	24
2. CONFIGURACIÓN Y ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....	27
2.1. Hecho imponible.....	28
2.2. Sujetos pasivos por obligación personal y real de contribuir. ....	28
2.3. Devengo y plazo de presentación.....	30
2.4. Base imponible .....	32
2.5. Ajuar doméstico.....	34
2.6. Base liquidable .....	35
2.7. Cuota y Coeficientes multiplicadores.....	38
2.8. Bonificaciones y cuota a pagar.....	40

<b>CAPÍTULO II: PERSPECTIVA COMPARADA DE LA REGULACIÓN REFERENTE A LAS SUCESIONES .....</b>	<b>43</b>
1. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA REGULACIÓN DE LAS CCAA DE RÉGIMEN COMÚN EN LA MODALIDAD DE SUCESIONES .....	43
1.1. Equiparación de situaciones familiares similares.....	43
1.2. Reducciones relativas al parentesco .....	46
1.3. Reducción por discapacidad.....	50
1.4. Reducciones por vivienda habitual.....	53
1.5. Tarifa del Impuesto.....	57
1.6. Coeficientes vinculados al patrimonio preexistente y al parentesco .....	60
1.7. Bonificaciones .....	63
<b>CAPÍTULO III: ESCENARIOS EJEMPLIFICATIVOS DE LA DIFERENTE TRIBUTACIÓN ENTRE LAS CCAA.....</b>	<b>67</b>
1. CASO PRÁCTICO 1 .....	68
1.1. Explicación del caso práctico .....	69
2. CASO PRÁCTICO 2.....	73
2.1. Explicación del caso práctico .....	74
3. ANÁLISIS DE LOS CASOS ANTERIORES.....	77
<b>CAPÍTULO IV: EL FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....</b>	<b>79</b>
1. ¿REFORMA O SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES? .....	79
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>86</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>95</b>
ANEXO NORMATIVO .....	97
ANEXO JURISPRUDENCIAL .....	101

# ABREVIATURAS

---

CC	Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas
PGE	Presupuestos Generales del Estado
PP	Partido Popular
RISD	Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
TC	Tribunal Constitucional
TFM	Trabajo de Fin de Máster
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

# INTRODUCCIÓN

---

## **1. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA Y OBJETIVOS DEL TRABAJO**

La elección del tema del presente TFM se fundamenta en la controversia y polémica social, legal y política que se ha generado a lo largo de la historia, y más especialmente en los últimos tiempos, en torno al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Además, la materia está de rigurosa actualidad puesto que la dualidad en cuanto a las competencias del mencionado Impuesto entre las diferentes Comunidades Autónomas y el Estado central y las consecuencias que se derivan de las diferentes regulaciones aprobadas, entre ellas el *dumping* fiscal<sup>1</sup> que se produce entre las autonomías, ha llevado al Impuesto a ser noticia de relevancia y de interés en la prensa nacional. Asimismo, lo mencionado todavía ha dado más impulso al debate jurídico (y político) sobre el rumbo a seguir en el futuro con el citado Impuesto, puesto que las posiciones de la doctrina en torno al mismo son, hasta cierto punto, bastante divergentes.

Así pues, destacando la actualidad del tema, debemos mencionar que se ha desatado una cierta “lucha” entre el Gobierno central y varios gobiernos autonómicos. Desde el Ministerio de Hacienda se ha señalado la competencia fiscal preocupante que se ha iniciado por parte de algunas autonomías al suprimir el Impuesto o bonificarlo casi por completo, lo que podría ir escalando hasta convertirse en un auténtico problema nacional<sup>2</sup>. Por otra parte, desde algunas Comunidades Autónomas como Madrid o la Comunidad Valenciana, se ha criticado que desde el Estado central se haya intentado promover una

---

<sup>1</sup> Con el término *dumping* fiscal, nos referimos a ciertos beneficios fiscales (bonificaciones, reducciones y deducciones) aprobados por las CCAA y aplicables con respecto a determinados Impuestos con el objetivo de reducir la carga tributaria de los mismos, hasta incluso, en algunos casos, eliminarla. Esto podría generar una competencia desleal entre autonomías que “compiten” por atraer personas y empresas a sus correspondientes territorios.

<sup>2</sup> MONTAGUT COSTAFREDA, Enric. “El impuesto sobre sucesiones y donaciones como arma de los partidos políticos”. *Cinco Días-El País*, 07 de diciembre de 2023. Disponible en: [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2023/12/07/legal/1701936514\\_439933.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2023/12/07/legal/1701936514_439933.html)

reforma para la armonización fiscal o al menos para fijar un tipo mínimo del Impuesto con tal de garantizar similar trato a todos los ciudadanos, pues los gobiernos autonómicos (sobre todo los que son ocupados por partidos políticos de ideología contraria al del Gobierno central) consideran que esto es una intromisión en sus competencias, algo que incluso “tachan” de inconstitucional<sup>3</sup>.

De esta manera, siguiendo con la mención sobre la actualidad del tema, a finales del año 2023 fue el Gobierno central quien requirió al Senado para que revocara la decisión de tramitar una proposición de ley que recogía la supresión del ISD, alegando que la posible aprobación de dicha ley afectaría a los PGE que resultan de aplicación. Esta posible supresión planteada por la oposición política establecía, además, la necesidad de que el Estado abonara a las Comunidades Autónomas una contrapartida por los efectos negativos derivados de la supresión de dicho Impuesto hasta que se pudiera aprobar un nuevo sistema de financiación autonómica.

Dicho impacto en los PGE, según lo dispuesto por el Consejo de Ministros, sería inconstitucional si no cuenta con la conformidad del Gobierno central puesto que cualquier tramitación de una proposición que suponga un *“aumento de los créditos o [una] disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación”* según lo establecido en el artículo 134 CE<sup>4</sup>.

Dicho esto, no podemos más que confirmar que el Impuesto está de rigurosa actualidad y que el futuro del mismo está ahora mismo en un debate trascendental. El camino a seguir, de esta manera, parece dividirse en dos posturas políticas: las intenciones de armonización manifestadas por el Gobierno central y apoyadas por algunos partidos y, por otro lado, el intento de supresión iniciado por otros partidos políticos.

---

<sup>3</sup> VÁZQUEZ DEL RÍO, Maite. “María Jesús Montero ataca al PP con la centralización fiscal”. *Moncloa*, 11 de octubre de 2023. Disponible en: <https://www.moncloa.com/2023/10/11/hacienda-centralidad-fiscal-pp-2225595/>

<sup>4</sup> M. CALVET, Josep. “Guerra abierta entre el Gobierno y el Senado por la eliminación del impuesto de sucesiones”. *La Vanguardia*, 19 de diciembre de 2023. Disponible en: <https://www.lavanguardia.com/politica/20231219/9461619/guerra-abierta-gobierno-senado-eliminacion-impuesto-sucesiones.html>

Así pues, más que nunca, es un tema a analizar, abstrayéndonos de las afirmaciones y rumores que se han popularizado en los últimos tiempos y que, en muchos casos, no tendrán otro sustento más que la mera repetición crítica o ideológica.

Siguiendo, por tanto, lo dicho anteriormente, es fácil determinar que uno de los temas del Impuesto que más polémica genera en la actualidad es la posible desigualdad existente entre las Comunidades Autónomas en materia de ISD. La cesión a las autonomías ya no solo del Impuesto como instrumento de financiación, sino de amplias competencias normativas en cuanto a su regulación, ha terminado generando problemas relacionados con posibles discriminaciones y desigualdades entre los ciudadanos dependiendo de su lugar de residencia. Por ende, han proliferado desde hace algunos años técnicas de planificación fiscal, se ha generado una dispersión normativa, han aparecido mayores complicaciones en cuanto a determinar las normas aplicables al caso concreto, etc.

Así pues, esta posible desigualdad de trato a los ciudadanos constituye, para algunos autores, una posible contradicción del Impuesto con la Constitución Española, pues consideran que se podría vulnerar el principio de igualdad que establece que todos los españoles somos iguales ante la ley, como más tarde analizaremos de manera más pormenorizada.

Una vez mencionado todo lo anterior, debemos establecer como principal objetivo del presente trabajo demostrar la existencia o no de una verdadera desigualdad de trato sustancial en la configuración del ISD en las diferentes Comunidades Autónomas de régimen común.

Así como, determinar si el mencionado Impuesto podría ser considerado inconstitucional o contrario a algunos principios fundamentales de nuestro régimen jurídico-tributario.

Por último, deberemos decantarnos por uno de los posibles caminos de futuro: su posible reforma o supresión. Asimismo, nos referiremos a las posturas continuistas y a aquellas más favorables a la eliminación del mencionado Impuesto.

En conclusión, desde la total libertad, a lo largo del trabajo, nuestro gran propósito es entrar a reflexionar críticamente sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, intentando en todo momento analizar y valorar su realidad jurídica.

## **2. METODOLOGÍA**

En cuanto a la metodología empleada en el TFM, hemos manejado la normativa sobre la materia aprobada tanto por el Estado como por las CCAA para su comparación. Al mismo tiempo, también hemos consultado informes y webs de la administración, así como diferentes publicaciones donde se manifiestan las medidas adoptadas por las CCAA en materia de ISD.

Asimismo, hemos estado recopilando información de diversas fuentes como artículos académicos, revistas, bases de datos disponibles, libros e incluso artículos periodísticos con tal de poder recoger la opinión de diversos autores sobre los problemas y obstáculos que enfrenta el ISD y su posible enfoque de futuro.

## **3. ESTRUCTURA DEL TRABAJO**

En primer lugar, empezaremos el presente trabajo con un capítulo dedicado a la configuración del ISD en España. De esta manera, estableceremos una introducción histórica sobre la evolución de la cesión de competencias a las CCAA desde la llegada de la democracia y la Constitución en 1978 a nuestro país. Igualmente, en este apartado, mencionaremos algunos principios constitucionales que nos interesan de cara al desarrollo del actual trabajo, como es el principio de igualdad, de corresponsabilidad fiscal y de solidaridad entre españoles.

Seguidamente, analizaremos la estructura del Impuesto para entender mejor su funcionamiento con tal de que sirva de soporte al siguiente punto que profundizará más

en mayor medida en el ejercicio de las CCAA de sus competencias: hecho imponible, devengo, base imponible y ajuar doméstico, base liquidable, etc.

En el siguiente capítulo realizaremos una perspectiva comparada y haremos un análisis comparativo de la regulación existente en las diversas CCAA, del régimen jurídico del ISD. De esta manera, podremos agrupar las diferentes medidas adoptadas por las CCAA en torno a los mismos apartados, con tal de poder comprobar si en la actualidad existe una verdadera diferencia en la tributación según la Comunidad Autónoma en la que nos encontremos.

En el siguiente capítulo estableceremos diferentes escenarios ejemplificativos en materia de sucesiones y trataremos de resolverlos según la diferente regulación aprobada en la Comunidad Valenciana, Asturias, Castilla-La Mancha y las Islas Baleares con tal de demostrar si hay una diferente tributación dependiendo de la normativa autonómica que sea aplicable al caso concreto.

A continuación, el siguiente capítulo versará acerca del futuro del ISD debatiremos y reflexionaremos sobre la necesidad o no de reformar o suprimir dicho Impuesto a raíz de lo expuesto a lo largo del trabajo.

Finalmente, en el apartado de conclusiones, podremos determinar si a lo largo del presente trabajo hemos podido demostrar la existencia de una verdadera desigualdad en la tributación de las diferentes CCAA, así como reflexionar sobre si podría ser considerado en parte un Impuesto inconstitucional por tener características discriminatorias, teniendo en cuenta lo consultado y expuesto a lo largo del documento y nuestra propia opinión personal. Además, incidiremos también en el difícil equilibrio entre la autonomía de las diversas CCAA y el principio de igualdad y de corresponsabilidad fiscal. Por último, desde nuestra perspectiva personal, plantearemos si sería necesario modificar el actual modelo del ISD y hacia dónde podría decantarse el futuro del mismo.

# CAPÍTULO I: CONFIGURACIÓN DEL ISD EN ESPAÑA

---

## **1. COMPETENCIAS CEDIDAS A LAS CCAA EN MATERIA DE TRIBUTOS.**

Antes de entrar a analizar el ISD de manera más pormenorizada, debemos mencionar la dualidad existente entre el Estado y las CCAA en cuanto a la regulación y tributación del mencionado Impuesto para entender la configuración del mismo y el posterior desarrollo del presente trabajo.

Así pues, con la llegada de la democracia y de la Constitución Española de 1978 se genera en España un proceso de descentralización territorial y se crea un novedoso nivel de gobierno intermedio entre el central y el local: las Comunidades Autónomas.

De esta manera debemos diferenciar dos modelos de financiación de las Comunidades Autónomas: el régimen común (que es el mayoritario y en el que nos centraremos a lo largo del TFM) y el régimen foral para las Comunidades Autónomas de Navarra y País Vasco.

Como breve puntualización, con la aprobación de la Constitución de 1978 se decide devolver a dichos territorios los derechos forales que habían sido previamente eliminados, acogiéndose a la ambigua primera disposición adicional que se estableció deliberadamente en la Constitución. Esta disposición se dispuso para, de ser necesario, acoger lo que serían el Convenio navarro y el Concierto vasco y versa de la siguiente manera: *“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”*.

Por otro lado, dentro del régimen común, debemos recordar que Canarias y Ceuta y Melilla disfrutaban de ciertas especialidades por razones históricas, económicas y

geográficas (como la situación de insularidad). Estas diferencias encuentran su razón de ser en la necesidad de superar los obstáculos que estas situaciones pueden imponerle a estos territorios con la intención de poder igualar al resto de CCAA, pero no es una materia en la que vayamos a adentrarnos, por caer fuera del ámbito de nuestro trabajo.

Una vez introducidos los regímenes de financiación autonómica, debemos mencionar cómo el artículo 156 CE reconoce la autonomía financiera de las CCAA con tal de que puedan ejercer sus competencias con cierta libertad y de acuerdo a los principios de coordinación y solidaridad.

Asimismo, en el artículo 157 CE se establecen los recursos con los que pueden contar estas comunidades de régimen común para financiarse y, entre estos recursos, figuran los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, como es el caso que nos ocupa, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Siguiendo lo dicho anteriormente, el régimen común de las Comunidades Autónomas se encuentra recogido en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Esta Ley ha sido modificada en varias ocasiones intentando adaptar el sistema a las dificultades y desequilibrios que se van viendo en la práctica.

En este sentido, es a partir de mediados de los años 90 cuando empezamos a ver como la autonomía financiera de las CCAA empieza a fomentarse en mayor medida, cediendo ciertas capacidades normativas a las autonomías en relación con la determinación del tipo de gravamen o con la aprobación de ciertas deducciones en cuanto a los tributos cedidos.

De esta manera, debemos mencionar cómo el artículo 11 LOFCA, recoge una lista de Impuestos que pueden ser cedidos a las comunidades autónomas y, entre ellos, se menciona el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De la misma forma, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, recoge en su

artículo 48 cuáles son las **competencias normativas** sobre las que las CCAA pueden entrar a regular:

*“a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “ínter 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.”*

Así pues, las CCAA de régimen común tienen la potestad de regular elementos determinantes de la cuantificación de las obligaciones tributarias derivadas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de aquí se derivan algunos de los problemas que más tarde desarrollaremos. Además, junto con las competencias normativas, la cesión del tributo también incluía la cesión de amplias competencias en materia de gestión, liquidación y recaudación del ISD.

De esta manera, el artículo 15 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, establece que, en cuanto a la **gestión y liquidación** las CCAA, podrán incoar expedientes de comprobación de valores, realizar actos de trámite y liquidación del Impuesto, calificar infracciones e imponer sanciones tributarias, entre otros aspectos necesarios para la gestión de los tributos. Ahora bien, el Estado se reserva la competencia para la contestación de consultas tributarias que no sean relativas a alguna disposición autonómica que se haya establecido en el ejercicio de sus competencias.

Por otro lado, en cuanto a la **recaudación**, en el artículo 16 de la Ley mencionada previamente se establece que corresponde a las CCAA la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Lo mismo se dispone en el artículo 26.1.a) y 32 de la Ley 22/2009.

En este sentido, en el caso de las herencias, la recaudación le correspondería a la autonomía donde el causante tuviera su residencia habitual cuando se produjo el devengo del Impuesto.

En el caso de las donaciones encontramos los siguientes puntos de conexión:

- En el caso de bienes inmuebles, será competente para recaudar la Comunidad Autónoma donde radique dicho inmueble.
- En el caso de los demás bienes y derechos, será competente para recaudar la Comunidad Autónoma donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha de devengo.

Siguiendo lo dispuesto en el artículo 28.1 de la Ley 22/2009, debemos mencionar que para determinar dónde radica la residencia habitual que hemos venido apuntando, deberemos acudir en el caso del ISD al territorio donde se haya permanecido un mayor número de días durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de devengo del Impuesto.

En definitiva, debemos terminar este apartado mencionando que, a pesar de que la asunción y el ejercicio de competencias normativas con respecto al ISD por parte de las CCAA es una mera posibilidad contemplada en el ordenamiento jurídico, la gran mayoría de ellas han hecho uso de las mismas. Esto ha provocado que aparezcan diferentes cargas fiscales dependiendo de la normativa aplicable en cada Comunidad Autónoma, pudiendo generar una situación de competencia fiscal a la baja entre las regiones con el único objetivo de sacar un mayor rédito político en futuras elecciones. De esta manera, no podemos negar que la promesa electoral de “bajar impuestos”, es una buena manera de aumentar la masa de votantes de los partidos, tal y como ha sucedido en la Comunidad Valenciana en las últimas elecciones autonómicas. Así pues, cumpliendo lo prometido en campaña, la entrada del PP en el Gobierno de la Generalitat Valenciana ha supuesto la gran bonificación del 99% de la cuota del ISD, que explicaremos posteriormente.

Por último, me gustaría señalar que las diferencias también aparecen dependiendo del momento en que se produzca la donación o la herencia que tributa en el ISD, pues las normativas autonómicas han experimentado grandes cambios en lapsos cortos de tiempo, provocando que situaciones similares y comparables, dependiendo del “tiempo” en que se produzcan acaben tributando de una u otra manera, con unas cargas tributarias realmente distintas<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> VARONA ALABERN, Juan Enrique. “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”. *Quincena fiscal*, núm. 15, 2014, pág. 1

## 1.1. Principio de igualdad

Siguiendo lo dicho al finalizar el anterior apartado, vamos a adentrarnos en exponer y analizar el principio de igualdad a la luz del ISD, centrándonos en las posibles desigualdades existentes para los ciudadanos en función del lugar donde deban tributar por el mencionado Impuesto, puesto que las mismas pueden llegar a provocar un trato desigual y un perjuicio de relevante consideración para los ciudadanos. De esta manera, debemos mencionar que el Estado, con la cesión de competencias normativas en materia de tributos, nunca quiso que se produjeran los resultados que han acabado dándose en la práctica, sin embargo, han sido las CCAA las que podría decirse que han forzado en alguna medida sus potestades normativas.

Estas posibles diferencias de tributación entre las regiones deben analizarse a raíz del artículo 31.1 CE para determinar si se podría vulnerar el principio de igualdad: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

Antes de adentrarnos en este apartado, podemos definir el principio de igualdad en materia tributaria un doble sentido. Deben ser tratados por igual aquellos que tienen una misma capacidad contributiva, por lo tanto, el reparto de la carga fiscal debe ser igual ante los mismos supuestos de hecho y, por otro lado, deben ser tratados de forma desigual aquellos que manifiesten capacidades contributivas distintas<sup>6</sup>.

Esto determina que las desigualdades recogidas en las leyes, para ser legitimadas según lo establecido por el Tribunal Constitucional, deben tener una justificación objetiva y razonable, no pueden ser arbitrarias, tampoco artificiosas en consonancia con los juicios de valor generalmente aceptados y debe haber una debida proporción entre el medio y el fin que se pretende alcanzar<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 5ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pág. 52

<sup>7</sup> *Ibid.*, pág. 53

A este respecto, las Comunidades Autónomas no deben olvidar que, en el desarrollo de sus competencias, están sujetas a la Constitución y al resto de leyes del ordenamiento jurídico y la autonomía financiera de las mismas tiene sus límites, impidiendo, por tanto, el establecimiento de privilegios para unos ciudadanos en comparación con otros. En esta línea, SÁNCHEZ SÁNCHEZ se pronuncia de la siguiente manera: “Esta actuación de trato dispar está generando discrepancias entre la actividad de autonomía de las Comunidades Autónomas y el principio de igualdad, dado que la existencia de una diferenciación de trato entre grupos de personas produce discriminaciones significativas y, por tanto, vulneración del principio de igualdad que debe presidir el sistema tributario español por exigencia constitucional”<sup>8</sup>.

Así pues, para determinar si se vulnera el principio de igualdad, en primer lugar, se debe partir de analizar dos adquisiciones gratuitas producidas en el mismo tiempo y que puedan ser comparables en cuanto a parentesco, patrimonio preexistente, naturaleza, etc.

En segundo lugar, de estas situaciones análogas, además, deben derivarse deudas tributarias considerablemente desiguales que se amparan en leyes autonómicas distintas. Ambas cosas parecen darse en la realidad, tal y como hemos expuesto anteriormente.

En tercer lugar, se debe analizar si las diferencias tributarias pueden justificarse en causas razonables. En este sentido, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en numerosos casos a favor de que las diferencias tributarias no son, en principio, contrarias a la Constitución, puesto que el ejercicio de las competencias normativas por parte de las CCAA puede generar diferentes cargas fiscales en cada una (tal y como expondremos en posteriores apartados).

Sin embargo, no debemos de olvidar mencionar otro principio, **el principio de proporcionalidad**. Debemos determinar si las diferencias existentes en cuanto a las cargas tributarias dependiendo de la Comunidad Autónoma que se trate son lo

---

<sup>8</sup> SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Eva María. “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”. *Revista de Estudios Jurídicos* núm. 15, 2015, pág.8

suficientemente significativas para que no estén amparadas por el principio de autonomía ni aparezcan justificaciones alternativas.

Por ende, únicamente serían conformes a la Constitución y al principio de igualdad aquellas diferencias consideradas como razonables, objetivas y proporcionadas a la finalidad perseguida por las CCAA y es por eso que, como comentaremos posteriormente, se ha tenido que pronunciar el propio Tribunal Constitucional en algunas ocasiones ante la extralimitación de algunas autonomías en el ejercicio de sus competencias.

En este mismo sentido, se pronuncia VARONA ALABERN: “(...) los distintos niveles de vida y de inversión pública, el diferente grado de desarrollo de los servicios sociales y, en general, las singularidades (positivas o negativas) de cada región no suponen una diferencia de tal intensidad que permita justificar que una cuota tributaria pueda ser –como de hecho ha sucedido– cien veces más alta en una región que en otra”<sup>9</sup>.

Asimismo, debemos mencionar las diferencias de trato existentes entre residentes y no residentes que han llevado a algún que otro pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (al que también nos referiremos posteriormente). De esta manera, no debemos de olvidar que el principio de igualdad exige en materia tributaria que exista cierta armonía en la tributación, independientemente que el contribuyente se encuentre dentro o fuera del territorio español<sup>10</sup>.

Por otro lado, además, deberemos analizar si se vulnera el principio de igualdad del artículo 31.1 CE en las diferencias existentes en cuanto a la tributación entre parientes más y menos próximos. Todas las CCAA, aunque algunas de forma más notable, ofrecen bonificaciones y beneficios fiscales cuantiosos a los familiares más cercanos en la tributación de las adquisiciones gratuitas, lo que genera cargas tributarias significativamente distintas, puesto que los parientes que no sean próximos o, en su caso, los extraños, tributarán de manera bastante superior a aquellos familiares más cercanos.

---

<sup>9</sup> VARONA ALABERN, Juan Enrique. “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”; ob. cit., pág. 9.

<sup>10</sup> SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Eva María. “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”; ob. cit., pág. 30

Lo dicho todavía es más llamativo en el caso de que ambos parientes tengan el mismo patrimonio, puesto que independientemente del grado de proximidad del familiar, la capacidad económica que se pone de manifiesto y la riqueza obtenida es comparable. Aun así, en estos casos, sí existe una clara razón objetiva que justifica los beneficios fiscales regulados a favor de unos y no de otros, puesto que el grado de parentesco más próximo es un motivo suficientemente válido para respaldar la menor tributación de los familiares más cercanos. Sin embargo, esta razón no ampara la desproporcionalidad mostrada en la práctica, puesto que las diferencias en cuanto a las cargas fiscales son drásticamente elevadas.

Así, VARONA ALABERN añade lo siguiente: “En aquellos supuestos en los que la diferencia sea especialmente ostentosa, de modo tal que entre parientes menos próximos o entre extraños se deba abonar una cantidad varias veces superior a la pagada cuando la operación tenga lugar entre familiares muy próximos, considero que la referida diferencia es claramente desproporcionada y no supera el cuarto criterio del razonamiento observado por nuestro Tribunal Constitucional, porque la protección a la familia puede justificar una mitigación de la carga tributaria pero no hasta el extremo de ignorar la riqueza sobre la cual el Impuesto se proyecta en el caso de parentesco y de imponer un intenso gravamen cuando tal relación familiar es menos intensa o no existe”<sup>11</sup>.

Por último, me gustaría terminar este apartado mencionando que no es necesario mantener una uniformidad en las legislaciones autonómicas para cumplir con el principio constitucional de igualdad, tal y como ha reiterado la doctrina constitucional, ni tampoco contar con una unidad de gestión, puesto que esto sería contrario al principio de autonomía financiera<sup>12</sup>, pero si es necesario contar con una cierta armonización en la regulación de todos los territorios para poder asegurar que no se concedan determinados beneficios fiscales a algunos ciudadanos en comparación con otros.

---

<sup>11</sup> VARONA ALABERN, Juan Enrique. “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”; ob. cit., pág. 13.

<sup>12</sup> GARCÍA RUIZ, J. Luis y GIRÓN REGUERA, Emilia. “Los sistemas forales de concierto y convenio económico como factor diferencial en el Estado autonómico”. *Estudios de Derecho Constitucional: homenaje al profesor D. Joaquín García Morillo*, 2001, pág. 20

## 1.2. Principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica se relaciona con la certeza que pueden tener los ciudadanos en cuanto a conocer cuáles son las normas que están vigentes y cuándo resultan de aplicación y, de esta manera, el principio permite generar una especie de garantía y confianza en el ciudadano puesto que le proporciona cierta seguridad en su vida sobre lo que es derecho en cada momento<sup>13</sup>.

Así pues, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 150/1990 se ha pronunciado sobre el principio de seguridad jurídica en los siguientes términos: *“el principio de seguridad jurídica (...) protege (...) la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles”*<sup>14</sup>.

Dicho esto, las diversas normativas de las CCAA en cuanto al ISD no son en principio contrarias al principio de seguridad jurídica, siempre que se les haya dado la suficiente publicidad y hayan sido aprobadas siguiendo los procedimientos adecuados. Sin embargo, el problema aparece cuando tenemos en cuenta que, en el territorio de una misma Comunidad Autónoma, se aprueban diversas regulaciones del ISD en cortos espacios de tiempo. Dichas normas, además, cuentan con sustanciales modificaciones de gran intensidad, pudiendo cambiar de manera significativa la cuota tributaria a satisfacer en cada momento y en cortos intervalos de tiempo.

Esto impide que se pueda producir la estabilidad normativa deseada, puesto que impide conocer cuál va a ser la normativa aplicable en el futuro cercano y tampoco permite conocer cuáles son las consecuencias que se derivan de la misma y, sin dicha estabilidad, difícilmente se puede hablar de seguridad jurídica. Lo dicho todavía se agrava más en el caso de las herencias puesto que el hecho que las deriva es totalmente imprevisible y, de esta manera, resultaría completamente imposible poder prever cuál es el gasto que va a suponer el ISD en cada caso.

---

<sup>13</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 46/1990, de 15 de marzo. Fundamento Jurídico Cuarto.

<sup>14</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre. Fundamento Jurídico Octavo.

### 1.3. Principio de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal

Es cierto que en los años 90 se reforzó el principio de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal al dotar de mayores competencias normativas a las CCAA en materia de ISD, pues de esta manera se les proporcionaba la capacidad para tomar determinadas decisiones ya no solo en materia de gasto público, sino en la vertiente del ingreso. En este sentido, se pretende así que las CCAA asuman los costes de sus decisiones fiscales con tal de poder propiciar una mejor utilización de sus recursos tributarios<sup>15</sup>.

Así pues, el principio de autonomía financiera se organiza en dos áreas: la del gasto público y la del ingreso público. Adentrándonos en la segunda de las áreas, que es la que nos interesa en el actual trabajo, no podemos contar con una financiación totalmente planificada por parte del Estado, pues para algo se les reconoce autonomía financiera a las CCAA.

La autonomía financiera se plasma así como una herramienta económica que debe permitir a las CCAA poder corregir los desequilibrios territoriales existentes y adaptar sus ingresos al nivel de desarrollo de los servicios públicos con los que cuentan y a las singularidades presentes en sus regiones. Las CCAA en el ejercicio de esa autonomía financiera, sin embargo, encontrarán unos límites constitucionales recogidos en el artículo 31 CE, pues deberán, en todo caso, actuar con respeto a los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Por consiguiente, mediante la diversidad normativa y la complejidad de la legislación tributaria, se pretendía que las CCAA se hicieran responsables, junto con el Estado central, de la obtención de ingresos públicos suficientes como para sufragar un gasto público creciente para las autonomías, puesto que cada vez iban asumiendo mayores competencias en materia de servicios públicos<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “El diagnóstico del Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. En el informe de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica”. *Quincena fiscal*, núm. 17, 2017, pág. 4.

<sup>16</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”. *Quincena fiscal*, núm. 18, 2015, pág. 8

Por consiguiente, el principio de autonomía financiera nos lleva a diseñar un sistema tributario en el que las autonomías cuentan con capacidad normativa suficiente como para influir significativamente en el mismo y organizar así sus recursos económicos de la manera más eficaz posible para cumplir con los fines que constitucional y legislativamente tienen encomendados.

Aun así, lo cierto es que el principio de autonomía financiera tiene sus riesgos, pues como estamos describiendo a lo largo del trabajo, puede conducirnos a una proliferación de situaciones de desigualdad de los ciudadanos en materia tributaria únicamente por razón del territorio cuando la capacidad económica y la riqueza puesta de manifiesto es similar. Así pues, el camino recorrido desde la cesión de competencias normativas a las CCAA en los años 90 hasta la actualidad nos ha conducido a una merma recaudatoria en las arcas autonómicas que pone en duda el ejercicio de la corresponsabilidad fiscal por parte, sobre todo, de algunas de las CCAA.

#### 1.4. Principio de solidaridad y coordinación

Estos dos principios resultan fundamentales en el análisis que estamos realizando en el presente trabajo al encontrarnos en un Estado descentralizado. De esta manera, el principio de autonomía financiera de las CCAA encuentra sus límites en el principio de solidaridad entre todos los españoles y en el principio de coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas, siguiendo lo dispuesto en el artículo 156 CE y los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, entre otras, en su sentencia 13/2007<sup>17</sup>.

A pesar de que estos principios sean límites al reconocimiento de la autonomía financiera de las CCAA, el Estado central debe saber que no puede actuar sobrepasando sus facultades y anulando por completo el contenido del principio de autonomía financiera. Aun así, el Estado sí podrá adoptar decisiones encaminadas a asegurar el cumplimiento de determinados objetivos constitucionales de carácter económico y social que son competencia exclusiva del Estado.

---

<sup>17</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2007, de 18 de enero. Fundamento Jurídico Séptimo.

Por ende, debemos mencionar como en el artículo 2.1 LOFCA se determina que la actividad de las CCAA deberá ejercerse en coordinación con la Hacienda del Estado con arreglo al principio de corresponsabilidad “*en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos*” (letra d) y con arreglo al principio de lealtad institucional “*que determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria (...)*” (letra g).

Por consiguiente, el principio de coordinación debe traducirse en la implementación de mecanismos jurídicos que permitan el intercambio de información entre las CCAA y el Estado, evitando contradicciones y manteniéndose así una cierta armonización del sistema<sup>18</sup>.

Por su parte, el principio de solidaridad entre todos los españoles se sostiene en la justicia tributaria que debe existir en Estados como el español que cuenta con principios como el de capacidad económica o el de progresividad y, asimismo, aspira a conseguir una adecuada redistribución de la riqueza y a asegurar una igualdad de oportunidades para todos los ciudadanos<sup>19</sup>. Es por ello por lo que todos los ciudadanos deben ayudar a sostener los gastos públicos a través de aportaciones económicas, de acuerdo con el artículo 31 CE, que se realizan en todos los niveles de gobierno en función de la riqueza que se ponga de manifiesto en cada momento y de manera progresiva, es decir, aumentando las aportaciones sustancialmente, a medida que aumenta la riqueza.

Además, no podemos olvidar que el ISD sigue siendo un tributo de titularidad estatal y, por lo tanto, el control del mismo debe recaer sobre el Estado. De esta manera, la actitud de las autonomías en las relaciones con el Estado y con el resto de las mismas debe estar guiada por la lealtad institucional<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1991. Fundamento Jurídico Cuarto.

<sup>19</sup> GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios”. *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 20/09, pág. 24

<sup>20</sup> VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág. 81

Esto nos lleva a afirmar que estos principios de coordinación y solidaridad deberían asegurar la igualdad en la observancia del deber de contribuir de todos los ciudadanos, con tal de evitar el desarrollo de una competencia desleal entre CCAA que nos lleve, como ya lo está haciendo, a una casi eliminación del gravamen en algunos territorios. De ahí que no podamos negar la existente carrera “a la baja” en la que parecen adentrarse determinadas autonomías por disminuir la tributación en el ISD, puesto que la aprobación de reducciones y bonificaciones se ha extendido hasta crear más bien cargas simbólicas, especialmente en los últimos tiempos.

En resumidas cuentas, el principio de solidaridad debe conducirnos a disminuir los desequilibrios territoriales que puedan aparecer mediante actuaciones e intervenciones del Estado que deben lograr una política económica equilibrada en todas las regiones del estado<sup>21</sup>.

Por ello, el principio de solidaridad es una forma de plasmar la unidad del Estado en materia tributaria, limitando de esta manera el libre ejercicio de las competencias autonómicas y el principio de autonomía, con tal de lograr objetivos conjuntos de justicia tributaria<sup>22</sup>.

Por último, me gustaría terminar el apartado mencionando unas palabras de SÁNCHEZ LOPEZ: “las decisiones tomadas por los entes territoriales y, en especial, por el Estado y las Comunidades Autónomas, [deben tener] como referencia necesaria la satisfacción de los intereses generales y que, en consecuencia, no se tomen decisiones que puedan menoscabar o perturbar dichos intereses”<sup>23</sup>. Así pues, si no se respetan los principios de coordinación y solidaridad en un Estado descentralizado como el español es imposible llegar a alcanzar valores fundamentales como la igualdad o la unidad del Estado.

---

<sup>21</sup> VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág. 81

<sup>22</sup> TAJADURA TEJADA, Javier. “El principio de solidaridad en el Estado Autonomico”. *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 32, 2007, pág. 100

<sup>23</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, ob. cit., pág. 15

### 1.5. Análisis de jurisprudencia relevante acerca de la diversidad normativa existente y la posible desigualdad generada

Siguiendo lo dicho en anteriores apartados, vamos a reproducir y comentar alguna jurisprudencia relevante a la luz de los principios constitucionales antes analizados.

En primer lugar, debemos mencionar la Ley de la Comunidad Valenciana 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, puesto que el Tribunal Constitucional acabó declarando inconstitucional el artículo 12 bis de la misma, en la redacción dada por la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de la Generalitat Valenciana de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, que establecía una bonificación del 99% de la cuota tributaria a favor de aquellos herederos que fueran ascendientes, descendientes y cónyuges del causante y que tuvieran su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha de devengo del Impuesto.

Por ende, se podía dar el caso en el que varios hermanos concurrieran a la herencia de uno de sus padres (que tuviera la residencia habitual en la Comunidad Valenciana), y que uno de ellos se viera perjudicado frente a sus hermanos por el mero hecho de no residir en la citada autonomía, puesto que no podría aplicar la mencionada bonificación. Además, en estos casos, las circunstancias son las mismas: misma proximidad en cuanto a parentesco, misma herencia y misma normativa autonómica.

Así pues, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 60/2015, acabó declarando que existía en estos casos una discriminación por razón de residencia que no estaba amparada por ningún fin constitucionalmente legítimo, ni por ninguna finalidad objetiva y razonable. En este caso, la medida acaba produciendo unas consecuencias desproporcionadas y, en ningún caso, razonables. El trato desigual, por lo tanto, acaba vulnerando el principio constitucional de igualdad y se acaba aprobando una medida *“incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE)”*<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo. Fundamento Jurídico Quinto.

En palabras del propio Tribunal: *“Si la razón de la medida es la realización de una política social de apoyo a la familia directa del causante, en principio, el mismo apoyo merece recibir cualquier miembro integrante de esa «familia directa» (...), evitando la tributación del patrimonio familiar. (...) No se alcanza a comprender razón alguna de política social, en general, o de protección de la familia directa, en particular, que pueda legitimar la aplicación dispar de la bonificación entre hermanos, herederos de un mismo padre y, por tanto, causahabientes de una misma herencia”*<sup>25</sup>.

Asimismo, encontramos otra sentencia del Tribunal Constitucional, la 52/2018, en la que se pronuncia en este mismo sentido, pero en este caso la norma regulaba las donaciones. El caso se plantea con respecto al artículo 8 y 9 de la Ley de Castilla-La Mancha 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos; en la que se establecía un 95% de bonificación en la cuota del ISD, en la modalidad de donaciones, para aquellos contribuyentes (ascendientes, descendientes y cónyuges) residentes en la citada Comunidad Autónoma.

El Tribunal, basándose en la sentencia aplicable a la normativa de la Comunidad Valenciana que hemos mencionado anteriormente, determina que el criterio puede ser trasladable por analogía pese a ser uno referido a las donaciones y otro a las herencias, puesto que se trata del mismo Impuesto, nos referimos igualmente a leyes autonómicas y la justificación es la misma, la residencia<sup>26</sup>.

Así pues, de igual forma, se entiende vulnerado el principio de igualdad en el presente caso y se declara inconstitucional la condición de la residencia en Castilla-La Mancha para aplicar la correspondiente bonificación<sup>27</sup>.

Por otro lado, debemos también mencionar otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional que han establecido que el ejercicio de las competencias normativas por parte de las CCAA puede causar determinados tratos desiguales a los ciudadanos sin que esto resulte contrario a la Constitución. En este sentido se pronuncia el TC en su sentencia

---

<sup>25</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo. Fundamento Jurídico Quinto.

<sup>26</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 52/2018, de 10 de mayo. Fundamento Jurídico Tercero.

<sup>27</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 52/2018, de 10 de mayo. Fundamento Jurídico Tercero.

37/1987, estableciendo que la autonomía financiera *“significa precisamente la capacidad de cada (...) región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto”*<sup>28</sup>.

Así pues, en dicha Sentencia se establece que el principio de igualdad no debe confundirse con el de uniformidad, por lo que no es necesario *“un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, (...) una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales”*<sup>29</sup>.

Asimismo, en el Auto del TC 182/1986, se establece que las cargas fiscales que soportan los ciudadanos pueden ser distintas en función de la Comunidad Autónoma, estableciendo que la residencia en una autonomía u otra puede dar lugar un tratamiento fiscal distinto y justificado<sup>30</sup>.

Por último, en la Sentencia del TC 75/1990, se declara lo siguiente: la *“diversidad es en sí misma, (...) fruto necesario y legítimo de la autonomía que la Constitución garantiza, de tal modo que lo que cabe exigir a los órganos de las Comunidades Autónomas, y lo que debe ser preservado por el Estado, es estrictamente que el despliegue de las competencias de aquéllas no cree rupturas («divergencias irrazonables y desproporcionadas» [...] en las «condiciones básicas» de igualdad de todos los españoles para el ejercicio y cumplimiento de sus derechos y deberes constitucionales”*<sup>31</sup>.

Por otro lado, en el ámbito supranacional, encontramos otra Sentencia relevante del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-127/12, de 3 de septiembre de 2014, en el que se determina que la regulación del ISD atenta contra la libertad de circulación de capitales por existir diferencias fiscales injustificadas entre los contribuyentes residentes en España respecto a los contribuyentes comunitarios<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. Fundamento Jurídico Décimo.

<sup>29</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. Fundamento Jurídico Décimo.

<sup>30</sup> Auto del Tribunal Constitucional 182/1986, de 26 de febrero. Fundamento Jurídico Primero.

<sup>31</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1990, de 26 de abril. Fundamento Jurídico Quinto.

<sup>32</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-127/12, de 3 de septiembre de 2014. Fallo.

Debemos mencionar, a este respecto, que las personas físicas no residentes en España deben autoliquidar este Impuesto por obligación real, incluyendo los bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, adquiridos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, tal y como declara el artículo 7 LISD.

En este sentido, los sujetos pasivos por obligación real que no sean residentes en la Unión Europea, siguiendo lo dispuesto en el artículo 18.4 RISD, deben designar una persona residente en territorio español, ya sea física o jurídica, para que les represente ante la Administración Tributaria en cualquier asunto relativo a las obligaciones del ISD.

El TJUE, en la Sentencia citada anteriormente, declaró el carácter discriminatorio del Impuesto al tener que aplicar los ciudadanos comunitarios la normativa estatal y no la autonómica, lo que resultaba más gravoso en la mayoría de los casos para estos puesto que las normativas autonómicas suelen ser más favorables para el contribuyente<sup>33</sup>.

Esto provocó una modificación normativa y se introdujo entonces la actual Disposición Adicional Segunda de la LISD para determinar la legislación autonómica aplicable en cada caso con tal de no discriminar a los ciudadanos comunitarios. Es por esto que, a la citada Disposición, nos referiremos a en el apartado posterior al entrar más de lleno en la estructura y configuración del Impuesto.

## **2. CONFIGURACIÓN Y ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Desarrollaremos este apartado con la intención de que sirva de soporte y sustento del siguiente capítulo que profundizará en mayor medida en el ejercicio de las CCAA de las competencias en materia de tributos cedidos.

---

<sup>33</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-127/12, de 3 de septiembre de 2014. Fallo.

## 2.1. Hecho imponible

Para empezar este apartado, introduciremos una ley fundamental para el desarrollo del actual TFM, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El hecho imponible es la situación que, una vez producida, determina la obligación legal de contribuir y en el caso del ISD hace referencia a las ganancias patrimoniales obtenidas por las personas físicas a título lucrativo.

Así pues, el artículo 3 de la Ley antes citada establece tres modalidades de hecho imponible: (i) la adquisición de bienes y derechos “mortis causa” por herencia o legado, (ii) la adquisición de bienes y derechos “inter vivos” por donación y (iii) lo obtenido en contratos de seguros sobre la vida siempre que el beneficiario no sea la misma persona que el contratante.

Por otro lado, debemos terminar mencionando que las personas jurídicas, en el caso de obtener un incremento de patrimonio a título lucrativo no deberán tributar por este Impuesto, sino por el Impuesto sobre Sociedades.

## 2.2. Sujetos pasivos por obligación personal y real de contribuir.

Siguiendo la línea establecida al final del capítulo anterior, la actual Disposición Adicional Segunda de la LISD establece la normativa autonómica aplicable en caso de intervenir en el Impuesto contribuyentes no residentes en España, configurándose de la siguiente manera:

- Si el causante de la transmisión “mortis causa” no era residente en España, el sujeto pasivo residente o no residente podrá aplicar la normativa autonómica de la región española en donde se sitúe el mayor valor de los bienes y derechos situados en territorio español.
- Si el causante de la transmisión “mortis causa” no era residente en España y en la sucesión no hubiese bienes dentro de España, el contribuyente residente en

territorio español también podrá optar por aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en la que resida.

- Si el causante de la transmisión “mortis causa” era residente en España, los contribuyentes de esa herencia legado o cualquier otro título sucesorio que no sean residentes en España podrán aplicar la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde residiera el causante.
- En el caso de donaciones de bienes inmuebles situados en España, los contribuyentes que no sean residentes en territorio español podrán aplicar la normativa autonómica de la región en donde estén situados dichos bienes.
- Si los bienes inmuebles donados se sitúan en el extranjero, los contribuyentes residentes en España podrán aplicar la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde residan.
- En el caso de transmisiones lucrativas “inter vivos” de bienes muebles situados en España, los sujetos pasivos no residentes podrán aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en donde hayan estado emplazados dichos bienes durante un mayor número de días en el periodo de los cinco años anteriores que finaliza el día anterior a la fecha de devengo del Impuesto.

Por su parte, independientemente de la normativa aplicable (estatal o autonómica), la competencia en lo que se refiere a la gestión del Impuesto en las transmisiones “mortis causa”, siempre que el causante sea no residente en España, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al igual que en el caso de que el causante sea residente en territorio español y el sujeto pasivo sea no residente. Únicamente corresponderá dicha competencia en la gestión a las CCAA (concretamente, a la Comunidad Autónoma de residencia del causante) en el caso de que tanto causante como contribuyente sean residentes en España<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria. “Cuadro de delimitación de competencias y normativa aplicable Estado/Comunidades Autónomas de Régimen Común (Impuesto sobre Sucesiones)”: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/modelo-650-impue\\_\\_\\_\\_\\_iones-autoliquidacion-adquisicion-causa\\_/cuadro-delimitacion-competencias.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/modelo-650-impue_____iones-autoliquidacion-adquisicion-causa_/cuadro-delimitacion-competencias.html)

En el caso de las donaciones, la competencia en la gestión del Impuesto corresponde al Estado central en el caso de que el donatario sea residente en España, pero el inmueble donado no esté radicado en este país, o en el caso de que el donatario sea no residente en territorio español y le sea donado un bien inmueble o mueble situado en España o un derecho que pueda ser ejercido en el citado territorio<sup>35</sup>.

Por lo tanto, en el caso de las donaciones le corresponderá dicha competencia a las autonomías cuando el donatario sea residente en territorio español y le sea donado un bien inmueble situado en España (competente la CCAA donde radique el mismo) o cuando siendo el donatario residente le sea donado un bien mueble o derecho, independientemente del lugar donde se encuentre o se ejercite el mismo (siendo competente la Comunidad Autónoma de residencia del donatario)<sup>36</sup>.

Al mismo tiempo, debemos tener en cuenta que existe una deducción o bonificación por doble imposición internacional relevante en estos casos y regulada en el artículo 23 LISD que expondremos en apartados posteriores.

### 2.3. Devengo y plazo de presentación

El artículo 24 LISD establece que el devengo del Impuesto en el caso de las adquisiciones gratuitas “mortis causa” o en el caso de los seguros sobre la vida, se produce en el momento de fallecimiento del causante o cuando sea firme la declaración de fallecimiento. Así pues, en el caso de las sucesiones, no es preciso la aceptación ni expresa ni tácita de los causahabientes, los efectos se producen desde el momento del fallecimiento.

---

<sup>35</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria. “Cuadro de delimitación de competencias y normativa aplicable Estado/Comunidades Autónomas de Régimen Común (Impuesto sobre Donaciones)”: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/modelo-651-impue\\_\\_\\_\\_\\_aciones-autoliquidacion-adquisicion-intervivos\\_/cuadro-delimitacion-competencias.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/modelo-651-impue_____aciones-autoliquidacion-adquisicion-intervivos_/cuadro-delimitacion-competencias.html)

<sup>36</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria. “Cuadro de delimitación de competencias y normativa aplicable Estado/Comunidades Autónomas de Régimen Común (Impuesto sobre Donaciones)”: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/modelo-651-impue\\_\\_\\_\\_\\_aciones-autoliquidacion-adquisicion-intervivos\\_/cuadro-delimitacion-competencias.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/modelo-651-impue_____aciones-autoliquidacion-adquisicion-intervivos_/cuadro-delimitacion-competencias.html)

Siguiendo lo dicho, el plazo de presentación de la declaración será de seis meses desde el fallecimiento del causante o asegurado o desde el día que sea firme la declaración de fallecimiento. Ahora bien, el plazo empieza a computarse a partir del día siguiente al fallecimiento o al que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento (Consulta vinculante V3096-11) y, además, con independencia de cuándo se formalice la escritura (Consulta vinculante V1666-08).

Asimismo, el plazo es prorrogable otros seis meses a solicitud de los herederos o administradores del caudal relicto, siempre que la solicitud se presente dentro de los primeros cinco meses desde la defunción, tal y como establece el artículo 68 RISD.

Por su parte, en el caso de las adquisiciones gratuitas “inter vivos”, el artículo 24 LISD establece que el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que se produzca la celebración y formalización del acto o contrato que lo recoja. Para la perfección de la donación, además, es necesario que se acepte la misma por parte del donatario (artículo 623 CC).

De esta manera, el artículo 633 CC establece que para las donaciones de bienes inmuebles es necesario establecer una escritura pública y la aceptación por parte del donatario debe figurar en el misma o en otra que cumpla las mismas formalidades legales y que debe hacerse llegar al donante para que conozca de la aceptación en vida.

En las donaciones, el plazo de presentación de la declaración es de un mes desde la fecha de otorgamiento del acto o escritura pública. Ahora bien, en el caso del dinero, la donación se perfecciona con la transferencia del mismo, independientemente de que la escritura pública se formalice posteriormente.

En definitiva, el devengo del Impuesto no se produce cuando se adquiere el patrimonio, sino que podría decirse que se produce previamente, cuando se produce el fallecimiento del causante o se celebra el contrato o negocio similar que recoge la donación.

## 2.4. Base imponible

La base imponible estará formada por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos por cada causahabiente en el caso de las sucesiones y adquiridos por cada donatario en el caso de las donaciones. Dicho valor estará, en su caso, minorado por las cargas, gastos y deudas deducibles (artículo 9 LISD).

Asimismo, en el caso de las **sucesiones**, además, formarán parte de la base imponible de cada causahabiente siguiendo lo dispuesto por el artículo 11 LISD:

*“a) Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento (...)*

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

*c) Los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones; y*

*d) Los valores y efectos depositados y cuyos resguardos se hubieren endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubieren retirado aquéllos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubieren sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiere hecho constar en los libros de la entidad emisora con anterioridad también al fallecimiento del causante”.*

En cuanto a las cargas deducibles, el artículo 12 LISD establece que podrán ser deducibles las cargas perpetuas, temporales o redimibles que recaigan directamente sobre los bienes y disminuyan su valor, como podrían ser los censos y las pensiones.

De igual forma, según el artículo 13 LISD y el 32 RISD, serán deducibles las deudas contraídas por el fallecido que aparezcan reconocidas en una sentencia firme o en un documento público o privado que cumpla ciertas condiciones, salvo que las deudas fuesen a favor de los herederos o legatarios o familiares cercanos. De igual modo serán deducibles las deudas que tenga el causante con los distintos niveles de gobierno por el pago de sus tributos o las deudas con la Seguridad Social.

También deberemos establecer como deducibles, según el artículo 14 LISD, los gastos ocasionados por el carácter litigioso que pudiera derivarse de la sucesión y que resulten en beneficio de todos los herederos, como puede ser los costes ocasionados por un letrado, procurador, tasaciones, etc. También serán deducibles los gastos de última enfermedad, entierro y funeral justificados y que sean conformes a los usos y costumbres del municipio y a la masa del caudal hereditario.

De esta manera, la base imponible de cada causahabiente dependerá de la proporción en la que participe en la masa hereditaria en función del número de sucesores que intervengan en cada caso y de lo que se le haya atribuido en testamento o por disposición de ley en las sucesiones *ab intestato* (sin testamento o sin testamento válido).

Por su parte, en el caso de las **donaciones**, la base imponible estará formada, como hemos dicho antes por los bienes y derechos adquiridos a título lucrativo, deduciendo, por tanto, las cargas y deudas deducibles.

En cuanto a las cargas deducibles, nos remitimos a las cargas del artículo 12 LISD antes mencionadas. Las deudas deducibles serán en estos casos, siguiendo lo dispuesto en el artículo 17 LISD, las que estén garantizadas con derechos reales y recaigan sobre los bienes o derechos donados, siempre que el adquirente se comprometa a pagar la deuda garantizada y libere de esta manera al donante.

## 2.5. Ajuar doméstico

Cuando hablamos de ajuar doméstico nos referimos al conjunto de ropas, mobiliario y utensilios de uso común que no sean objetos de arte, de extraordinario valor o antigüedades<sup>37</sup>.

En cuanto al importe del mismo, que se añadirá a la base imponible en los casos de adquisiciones gratuitas “mortis causa”, el artículo 15 LISD establece que será el 3% del valor del caudal relicto del causante, excepto cuando los interesados quieran darle un valor superior, prueben su inexistencia o que su importe es inferior al de dicho porcentaje. Por lo tanto, en este caso, el porcentaje del 3% es una presunción *iuris tantum* que admite prueba en contrario.

Siguiendo esta línea, debemos hacer referencia a la jurisprudencia, puesto que, aunque la legislación establezca como valor del ajuar doméstico el 3% del caudal relicto, en principio, el citado porcentaje solamente se deberá aplicar sobre aquellos bienes y enseres que, por su valor y función, puedan afectarse al uso particular o personal del causante, no sobre la totalidad de los bienes de la herencia, tal y como se estableció en la Sentencia del Tribunal Supremo 342/2020, de 10 de marzo de 2020<sup>38</sup>.

En la misma sentencia, además, se establece que no deben incluirse para el cálculo del ajuar determinados bienes como el valor de acciones o participaciones, títulos o el dinero en sí mismo, así como cualquier otro bien incorporal<sup>39</sup>. Tampoco se incluirán para el cálculo de dicho porcentaje, según el artículo 34.3 RISD, el valor de los bienes adicionados, las donaciones acumuladas ni el importe percibido por los seguros sobre la vida que aseguren al causante.

En concreto, la Agencia Tributaria Valenciana establece como bienes susceptibles de generar ajuar los siguientes:

---

<sup>37</sup> Definición de la Real Academia Española: <https://dpej.rae.es/lema/ajuar-dom%C3%A9stico>

<sup>38</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 342/2020, de 10 de marzo. Fundamento Jurídico Cuarto.

<sup>39</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 342/2020, de 10 de marzo. Fundamento Jurídico Cuarto.

- a) *“La vivienda habitual.*
- b) *Los inmuebles urbanos afectos al uso personal (segundas residencias y otros no destinados alquiler o a una actividad económica).*
- c) *Las instalaciones desmontables de uso personal (no destinados al alquiler o a una actividad económica).*
- d) *Los inmuebles rústicos de uso personal (huertos para consumo familiar y otros inmuebles rústicos que no generen rentas del capital inmobiliario o rentas de la actividad económica), en tanto que tienen asociados útiles, aperos y herramientas de trabajo.*
- e) *Los vehículos, embarcaciones y aeronaves (autocaravanas u otros vehículos o embarcaciones con habitáculos) y semovientes (por ejemplo, caballos de monta) de uso personal, en tanto puedan tener asociados elementos, como arreos, complementos, muebles y útiles”<sup>40</sup>.*

## 2.6. Base liquidable

La base liquidable será, según el artículo 20 LISD, el resultado obtenido tras aplicar a la base imponible las reducciones estatales de la LISD y las que aprueben las correspondientes Comunidades Autónomas.

De esta manera, siguiendo lo dispuesto por el artículo 48 de la Ley 22/2009, si las CCAA hubieran aprobado reducciones que mejoraran a las establecidas por el Estado, porque aumentan su importe o su porcentaje, amplían las personas que pueden acogerse o disminuyan los requisitos necesarios para su aplicación, prevalecerán las autonómicas sobre las estatales.

De igual forma, el mismo artículo establece que las CCAA podrán aprobar otras reducciones independientes de las estatales y sin ninguna relación con estas, y se aplicarán

---

<sup>40</sup> Agencia Tributaria Valenciana. “Successions i donacions”: <https://atv.gva.es/en/sucesiones-y-donaciones>

con posterioridad a las estatales. Estas últimas deberán responder a situaciones económicas y sociales propias de la autonomía en la que vaya a aplicarse.

Diferenciando entre las sucesiones y las donaciones, en el caso de **las sucesiones**, la LISD establece las siguientes reducciones aplicables en defecto de aprobación de las reducciones autonómicas.

**CUADRO 1. Reducciones estatales de la base imponible en las adquisiciones “mortis causa”**

Concepto de las reducciones		Importe de las reducciones
<b>Por parentesco</b>	<b>Grupo I:</b> descendientes y adoptados menores de 21 años	15.956,87 €, más 3.990,72 € por cada año menos de 21, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 €
	<b>Grupo II:</b> descendientes y adoptados mayor de 21 años, cónyuges, ascendientes y adoptantes	15.956,87 €
	<b>Grupo III:</b> colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes por afinidad	7.993,46 €
	<b>Grupo IV:</b> colaterales de cuarto grado, más distantes y extraños	No habrá reducción
<b>Por discapacidad</b>	Superior al 33% e inferior al 65%	47.858,59 €
	Superior al 65%	150.253,03 €
<b>Para los seguros sobre la vida</b>	Reducción a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida y que sean cónyuges, ascendientes, descendientes, adoptante o adoptado del fallecido	Reducción del 100%, con un límite de 9.195,49 €  La reducción será sin límites en el caso de que los seguros tengan como causa actos de terrorismo, servicios en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público

<p><b>Por transmisión de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades</b></p>	<p>A favor de los cónyuges, descendientes o adoptados, o en su defecto, ascendientes, adoptantes y colaterales del fallecido</p>	<p>Reducción del 95% del valor, siempre que la adquisición se mantenga durante los siguientes 10 años (salvo fallecimiento)</p>
<p><b>Por la vivienda habitual del causante</b></p>	<p>A favor del cónyuge, los ascendientes o los descendientes o un pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el fallecido los dos años anteriores a la defunción</p>	<p>Reducción del 95% sobre el valor del inmueble, con un límite de 122.606,47 €  siempre que la adquisición se mantenga durante los siguientes 10 años (salvo fallecimiento)</p>
<p><b>Por ser bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o de las CCAA</b></p>	<p>A favor del cónyuge, descendientes o adoptados del fallecido</p>	<p>Reducción del 95%, siempre que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes (salvo fallecimiento)</p>
<p><b>Reducción cuando unos mismos bienes en un período de 10 años han sido objeto de 2 o más transmisiones “mortis causa”</b></p>	<p>En favor de descendientes, en la segunda y ulteriores transmisiones</p>	<p>Se reducirá el importe satisfecho por los ISD precedentes</p>

*Fuente: elaboración propia a partir del artículo 20 LISD*

Por su lado, en el caso de las **donaciones**, la normativa estatal establece reducciones siguientes:

**CUADRO 2. Reducciones estatales de la base imponible en las adquisiciones “inter vivos”**

Concepto de las reducciones		Importe de las reducciones
<p><b>Por transmisión de participaciones de una empresa individual o un negocio profesional</b></p>	<p>En favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, siempre que; el donante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tuviese 65 años o más y una incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez</li> <li>• Dejara de ejercer funciones de dirección y de percibir remuneración por ello</li> </ul> <p>El donatario deberá mantener lo adquirido durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación (salvo fallecimiento)</p>	<p>Reducción del 95%</p>
<p><b>Por ser bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o de las CCAA</b></p>	<p>En favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, siempre que el donante tuviera 65 años o más y una incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.</p> <p>El donatario deberá mantener lo adquirido durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación (salvo fallecimiento)</p>	<p>Reducción del 95%</p>

*Fuente: elaboración propia a partir del artículo 20 LISD*

### 2.7. Cuota y Coeficientes multiplicadores

Obtenida, según lo dicho previamente, la base liquidable, determinaremos la cuota íntegra del Impuesto, aplicando los tipos impositivos progresivos del artículo 21 LISD, que constituyen la tarifa estatal.

### CUADRO 3. Tarifa estatal

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

*Fuente: artículo 21 LISD*

Sin embargo, debemos tener en cuenta que en virtud de las competencias cedidas a las CCAA en materia de ISD, estas pueden establecer sus propios tipos de gravamen. Así pues, la tarifa estatal solamente será aplicable en el caso de que la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado su propia escala.

Por otro lado, la cuota tributaria será el resultado de multiplicar la cuota íntegra por el coeficiente multiplicador en función del patrimonio preexistente y del grupo de parentesco al que pertenezca el contribuyente.

De esta manera, como podemos ver en la tabla que añadiremos a continuación, la repercusión de los coeficientes multiplicadores es prácticamente nula en aquellos contribuyentes que sean parientes más cercanos del fallecido o donante y con un patrimonio menor a los 400.000 € y, en cambio, la cuota se incrementará en más del doble para aquellos contribuyentes que pertenezcan al Grupo IV de parentesco y su patrimonio sea más cuantioso.

#### CUADRO 4. Coeficientes multiplicadores estatales

Patrimonio preexistente - Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11 .....	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43.....	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98...	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98.....	1,2000	1,9059	2,4000

*Fuente: artículo 22 LISD*

Aun así, debemos tener en cuenta de nuevo que las CCAA tienen facultad para aprobar sus propios coeficientes multiplicadores y será en ausencia del ejercicio de dichas competencias por parte de estas, cuando se aplicarán los coeficientes multiplicadores estatales que hemos reproducido en la tabla.

Todo esto no hace más que destacar la progresividad de este Impuesto pues tanto los coeficientes multiplicadores como los tipos impositivos se adaptan a la capacidad económica puesta de manifiesto, ya que se tiene en cuenta el valor de los bienes y derechos que se van a recibir, el patrimonio preexistente y el grado de parentesco entre contribuyente y causante o donante.

#### 2.8. Bonificaciones y cuota a pagar

Una vez ya tenemos establecida la cuota tributaria, la normativa en la materia recoge una serie de bonificaciones aplicables sobre la misma.

En el propio artículo 23 LISD se faculta a las CCAA para aprobar sus propias deducciones y bonificaciones para que sean válidas en su propio ámbito de aplicación. Estas bonificaciones y deducciones autonómicas serán compatibles con las estatales, aunque de aplicación posterior a estas últimas.

Dicho esto, la normativa estatal regula las siguientes deducciones y bonificaciones. El artículo 23 LISD regula una **deducción por doble imposición**

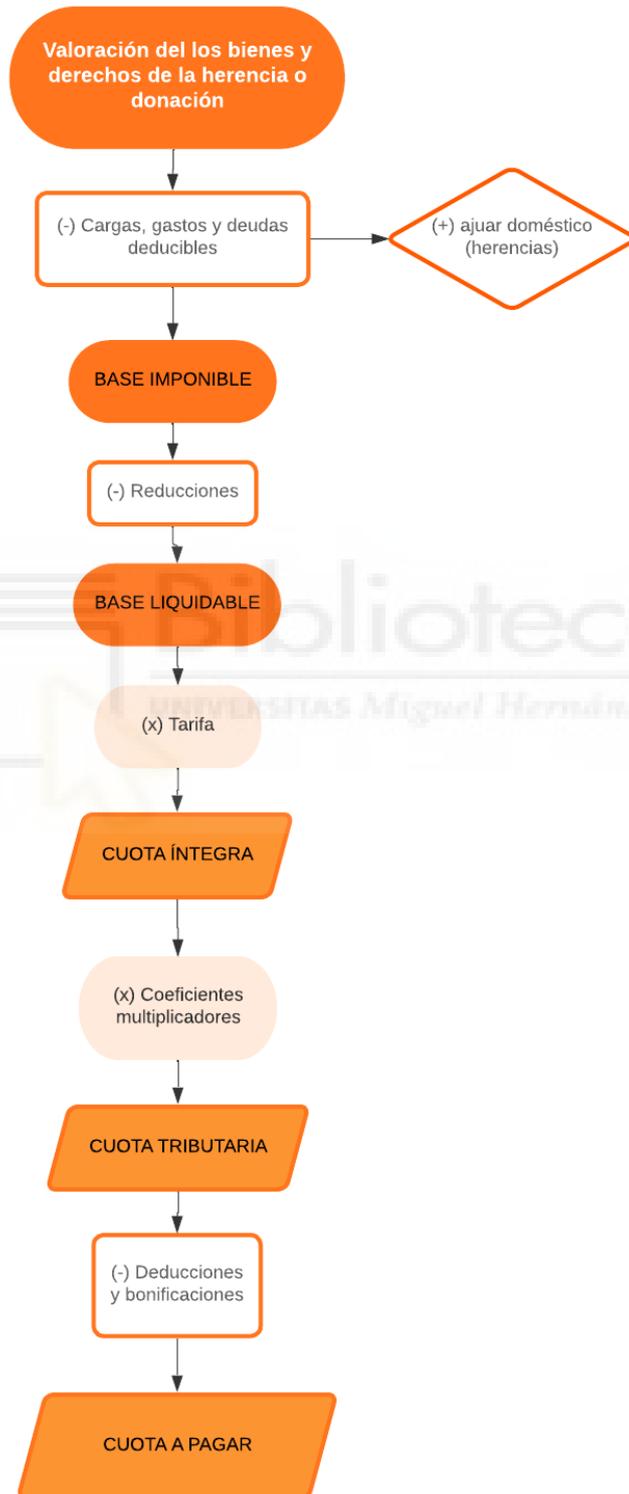
**internacional** que permite deducir la menor de las cantidades siguientes: lo satisfecho en el extranjero por un Impuesto análogo al ISD español y que afecte al mismo incremento patrimonial gravado en España o la cuantía que resulte de aplicar el tipo medio efectivo en España al aumento patrimonial proveniente de bienes o derechos en el extranjero, cuando se hubiese sometido también a gravamen fuera de España por un Impuesto análogo.

Por otro lado, el artículo 23 bis LISD regula una **bonificación de la cuota aplicable en Ceuta y Melilla**. En el caso de las sucesiones y las cantidades percibidas por seguros sobre la vida, se establece una bonificación del 50% sobre la cuota aplicable cuando el causante estuviera residiendo habitualmente en Ceuta y Melilla en la fecha de devengo del Impuesto y en los cinco años precedentes. Este porcentaje pasará a ser del 99% cuando el causahabiente estuviera comprendido en los grupos I y II de parentesco. En el caso de las donaciones, la bonificación será del 50% cuando el objeto de la donación sea un inmueble situado en Ceuta y Melilla o cuando el donatario tenga su residencia habitual en Ceuta y Melilla.



Antes de pasar al siguiente capítulo, añadiremos un esquema de liquidación del Impuesto con el objetivo de que sirva de referencia para entender los apartados siguientes:

**GRÁFICO 1. Esquema de liquidación del ISD**



*Fuente: elaboración propia*

# CAPÍTULO II: PERSPECTIVA COMPARADA DE LA REGULACIÓN REFERENTE A LAS SUCESIONES

---

Mencionada toda la información necesaria sobre el Impuesto en anteriores capítulos, en el actual vamos a proceder a realizar una perspectiva comparada de la regulación que realizan las diferentes CCAA de régimen común en el ejercicio de sus competencias sobre la tributación de las sucesiones.

De esta manera, podremos agrupar las diferentes medidas adoptadas por las CCAA en torno a los mismos apartados, con tal de poder comprobar si en la actualidad existe una verdadera diferencia en la tributación según la Comunidad Autónoma en la que nos encontremos, puesto que son este tipo de circunstancias las que pueden conducirnos hacia una competencia fiscal entre regiones.

## **1. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA REGULACIÓN DE LAS CCAA DE RÉGIMEN COMÚN EN LA MODALIDAD DE SUCESIONES**

### *1.1. Equiparación de situaciones familiares similares*

En este apartado, trataremos de determinar qué CCAA han extendido el trato dispensado a determinadas situaciones familiares a otras similares. Así pues, se pretende actualizar la normativa a los tiempos sociales que estamos viviendo y dar el mismo trato de justicia social a ciertas situaciones que podríamos considerar equivalentes.

### CUADRO 5. Asimilación de situaciones familiares similares por parte de las CCAA

<b>Andalucía</b>	A través de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, dicha Comunidad ha decidido equiparar a estos efectos al cónyuge y la pareja de hecho siempre que se inscriban en el Registro de Parejas de Hecho establecido a tal efecto, tal y como establece en el artículo 26 de la Ley. Además, también asimila los conceptos de guarda con fines de adopción y el acogimiento familiar permanente con los adoptantes y adoptados.
<b>Aragón</b>	Aragón, en la disposición adicional primera del 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, equipara a las uniones de hecho con los cónyuges; pero para ello exige una serie de requisitos: estar inscrita durante los cuatro años anteriores a la fecha de devengo del Impuesto en el registro constituido a tal efecto por cualquier Estado Miembro de la Unión Europea y que la unión de hecho se encuentre mencionada en el Registro Civil competente cuando lo exija la legislación de cualquier Estado Miembro de la Unión Europea.
<b>Asturias</b>	En el artículo 24 del 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, se equipara las parejas de hecho a los cónyuges y el acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptados o adoptantes.
<b>Islas Baleares</b>	En el artículo 60 del 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, se equipara el tratamiento fiscal de las “parejas estables” con el de los cónyuges, siempre que estuvieran inscritas en el Registro de las Islas Baleares correspondiente o en cualquiera análogo de otro Estado miembro de la Unión Europea o, en general, de otro Estado.
<b>Islas Canarias</b>	En el artículo 41 del 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, se equipara a las parejas de hecho con los cónyuges a los efectos del ISD.  En el artículo 24 bis de este Decreto Legislativo, además, se equipara el acogimiento familiar permanente o preadoptivo, para las reducciones de la base imponible, con los adoptados o adoptantes.
<b>Cantabria</b>	En el 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, en la Disposición Adicional Segunda, se equipara en materia fiscal y tributaria a las parejas de hecho inscritas en los registros correspondientes con el régimen aplicable a los cónyuges.

<p><b>Castilla y León</b></p>	<p>La Comunidad Autónoma de Castilla y León, equipara en el artículo 22 del 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, a los cónyuges con las uniones de hecho a los efectos de dichos Impuestos. Para ello, es necesario que los miembros de la unión de hecho convivan, como mínimo, durante los dos años anteriores a la fecha de devengo del Impuesto y que la unión se haya inscrito en el Registro establecido al efecto por la citada autonomía.</p>
<p><b>Castilla-La Mancha</b></p>	<p>Castilla-La Mancha ejerce sus competencias normativas en materia de ISD en la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. Así pues, se establece en el artículo 18 una equiparación en materia de bonificaciones de la cuota del ISD entre los cónyuges y las parejas de hecho, siempre que, al menos, hayan convivido durante los dos años anteriores a la fecha de devengo del Impuesto y estén inscritas en el Registro establecido al efecto en la citada Comunidad Autónoma o en registros análogos de otros Estados.</p> <p>Asimismo, también se establece una equiparación entre el acogimiento familiar permanente o la guarda para la convivencia preadoptiva y los adoptantes y adoptados.</p>
<p><b>Cataluña</b></p>	<p>Cataluña recoge normativamente sus medidas actuales sobre tributos cedidos en el Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos. Así pues, en su artículo 634-1 se equipa el tratamiento fiscal de las parejas estables con el de los cónyuges a efectos del ISD.</p> <p>De la misma forma, en el artículo 634-3 se asimila el acogimiento con las relaciones entre hijos y ascendientes y en el artículo 634-5 se establece que los conceptos de ascendientes y descendientes se refieren tanto a aquellas personas que lo son por naturaleza como a los que lo son por adopción.</p>
<p><b>Comunidad Valenciana</b></p>	<p>En el artículo 12 quáter de la 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, se asimila a los cónyuges con las parejas de hecho a efectos del ISD, siempre que estuvieran inscritas en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad Valenciana o en registros análogos de cualquier otro Estado.</p>
<p><b>Extremadura</b></p>	<p>Extremadura ejerce sus competencias normativas en materia de tributos cedidos en el Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, 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. Así pues, en el artículo 31 se equipara a los cónyuges con las parejas de hecho cuando estén inscritas en alguno de los registros de las CCAA o cuando puedan acreditar la constitución de la pareja mediante algún documento público.</p>

<b>Galicia</b>	La Comunidad Autónoma gallega establece sus medidas autonómicas en materia de tributos cedidos en el 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. Así pues, en el artículo 3 bis se equipara el tratamiento fiscal de las uniones estables de pareja y el del matrimonio. Para ello, deben estar inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia o en cualquier otro establecido al efecto por cualquier Estado.
<b>Comunidad de Madrid</b>	La Comunidad de Madrid ha ejercido sus competencias normativas en el 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. En el artículo 26 de este Decreto Legislativo se asimila a los cónyuges con las uniones de hecho a los efectos del ISD y, asimismo, se asimila a los descendientes y adoptados con los menores vinculados al causante por razón de tutela o acogimiento familiar.
<b>Región de Murcia</b>	La Región de Murcia ejerce sus competencias en la materia en el 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. En el artículo 3 de dicho Decreto Legislativo se regulan los beneficios fiscales aplicables en la modalidad de Sucesiones y, para la aplicación de los mismos, en el apartado Seis, se equipara a las parejas de hecho con los cónyuges.
<b>La Rioja</b>	La Rioja ejerce sus competencias en materia de ISD en la 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. En esta ley no hay un artículo específico que regule asimilaciones y equiparaciones entre situaciones familiares similares. Por lo tanto, parece ser la única Comunidad Autónoma que no ha entrado a establecer un régimen de equiparaciones en este sentido.

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada*

### *1.2. Reducciones relativas al parentesco*

De la misma forma que el apartado anterior, trataremos de determinar cómo las CCAA han mejorado las reducciones estatales relativas al parentesco con tal de minorar la carga tributaria en sus respectivas regiones, especialmente para los ascendientes, descendientes y cónyuges (grupos I y II de parentesco).

En los apartados relativos a las reducciones y bonificaciones es donde veremos de una manera mucho más ejemplificativa las diferencias de tributación entre las CCAA puesto que no hay mucha homogeneidad en la práctica y algunas autonomías han ejercido sus competencias de manera mucho más amplia que otras con tal de reducir o casi suprimir la cuota a pagar del ISD.

#### **CUADRO 6. Reducciones relativas al parentesco aprobadas por las CCAA**

<b>Andalucía</b>	<p>De nuevo, nos referiremos a la Ley 5/2021 que establece en su artículo 28 una mejora en la reducción estatal por parentesco de la base imponible, estableciendo la siguiente reducción:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años): 1.000.000 €</li> <li>• Grupo II (descendientes y adoptados de 21 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes): 1.000.000 €</li> <li>• Grupo III (colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad): 10.000 €</li> </ul>
<b>Aragón</b>	<p>Aragón diferencia varias reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Artículo 131-1 del Decreto Legislativo 1/2005: reducción para hijos menores de edad del causante del 100% de la base imponible con un límite de 3.000.000 €</li> <li>• Artículo 131-5 del Decreto Legislativo 1/2005: reducción para los cónyuges, ascendientes y descendientes del 100% de la base imponible siempre que el importe total del resto de reducciones de la base imponible sea inferior a 500.000 €, sin computar las reducciones relativas a los beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida. Aun así, esta cantidad límite puede ser incrementada para el cónyuge en el caso de que el fallecido tuviera hijos menores de edad, cuando el contribuyente tuviera algún grado de discapacidad, etc.</li> <li>• Artículo 131-9 del Decreto Legislativo 1/2005: reducción para los hermanos de la persona fallecida de 15.000 € en la base imponible</li> </ul>
<b>Asturias</b>	<p>Asturias, en el Decreto Legislativo 2/2014, establece en su artículo 17 una mejora de la reducción estatal de la base imponible a favor de los contribuyentes de los grupos I y II de parentesco (ascendientes, descendientes y cónyuge y la amplía hasta los 300.000 €.</p>

<p style="text-align: center;"><b>Islas Baleares</b></p>	<p>En el artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2014, establece las siguientes reducciones por parentesco:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grupo I (descendientes menores de 21 años): 25.000 €, más 6.250 € por cada año menor de 21 años; con un límite total de 50.000 €.</li> <li>• Grupo II (descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes): 25.000 €</li> <li>• Grupo III (colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad): 8.000 €</li> <li>• Grupo IV (colaterales de cuarto grado, más distantes y extraños): 1.000 €</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>Islas Canarias</b></p>	<p>En el artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2009, establece las siguientes reducciones por parentesco:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grupo I (descendientes menores de 21 años): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Menores de 10 años: reducción del 100% de la base imponible, con un límite de 138.650 €</li> <li>- Iguales o mayores de 10 años y menores de 15 años: reducción del 100% de la base imponible, con un límite de 92.150 €</li> <li>- Iguales o mayores de 15 años y menores de 18 años: reducción del 100% de la base imponible, con un límite de 57.650 €</li> <li>- Iguales o mayores de 18 años y menores de 21 años: reducción del 100% de la base imponible, con un límite de 40.400 €</li> </ul> </li> <li>• Grupo II (descendientes de 21 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cónyuge: reducción de 40.400 €</li> <li>- Hijos o adoptados: reducción de 23.125 €</li> <li>- Resto de descendientes: reducción de 18.500 €</li> <li>- Ascendientes o adoptantes: reducción de 18.500 €</li> </ul> </li> <li>• Grupo III (colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad): 9.300 €</li> <li>• Grupo IV (colaterales de cuarto grado, más distantes y extraños): no se establece reducción</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>Cantabria</b></p>	<p>En el artículo 5 del Decreto Legislativo 62/2008, la Comunidad Autónoma de Cantabria regula las siguientes reducciones por parentesco que mejoran a las estatales:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grupo I (descendientes menores de 21 años): 50.000 €, más 5.000 € por cada año menor de 21 años.</li> <li>• Grupo II (descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes): 50.000 €</li> <li>• Grupo III (colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Colaterales de segundo grado por consanguinidad: 25.000 €</li> <li>- Resto del grupo III: 8.000 €</li> </ul> </li> <li>• Grupo IV (colaterales de cuarto grado, más distantes y extraños): no se establece reducción</li> </ul>

<b>Castilla y León</b>	<p>En el artículo 13 del Decreto Legislativo 1/2013, se regulan las siguientes reducciones por parentesco que mejoran a las estatales, aplicables a los descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Descendientes menores de 21 años: 60.000 €, más 6.000 € por cada año menor de 21 años.</li> <li>• Descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes: 60.000 €</li> <li>• Además, se establece una reducción variable constituida por la diferencia entre 400.000 € y la suma de las siguientes cantidades: las reducciones estatales aplicables al caso, las reducciones reproducidas anteriormente o las reducciones que pudieran corresponder por discapacidad, por adquisiciones de bienes muebles integrantes del patrimonio cultural, por indemnizaciones y por adquisiciones de víctimas del terrorismo y de violencia de género, por adquisición de explotaciones agrarias y por adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades.</li> </ul>
<b>Castilla-La Mancha</b>	<p>Castilla-La Mancha no entra a mejorar la reducción estatal por parentesco, por lo que aplicaremos esta última.</p>
<b>Cataluña</b>	<p>En el artículo 63-2 del Decreto Legislativo 1/2024 se regulan las reducciones por parentesco establecidas por Cataluña. Son las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grupo I (descendientes menores de 21 años): 100.000 €, más 12.000 € por cada año menor de 21 que tenga el adquirente, hasta un límite de 196.000 €</li> <li>• Grupo II (descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cónyuge/hijos: 100.000 €</li> <li>- Resto de descendientes: 50.000 €</li> <li>- Ascendientes: 30.000 €</li> </ul> </li> <li>• Grupo III (colaterales de segundo y tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad): 8.000 €</li> <li>• Grupo IV (colaterales de cuarto grado, más distantes y extraños): no se regula ninguna reducción por parentesco</li> </ul>
<b>Comunidad Valenciana</b>	<p>En la Ley 13/1997, concretamente, en el artículo 10 se regulan las reducciones valencianas en las transmisiones “mortis causa”. Las reducciones de parentesco establecidas son las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años): 100.000 €, más 8.000 € por cada año menor de 21 años que tenga el adquirente, sin que la reducción total pueda exceder los 156.000 €</li> <li>• Grupo II (descendientes y adoptados de 21 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes): 100.000 €</li> </ul>
<b>Extremadura</b>	<p>En el artículo 17 del Decreto Legislativo 1/2018 se regula la mejora de la reducción por parentesco estatal aplicable en las adquisiciones “mortis causa” de los grupos I y II. Para ambos grupos, la reducción de la base imponible será de 500.000 €.</p>

<p style="text-align: center;"><b>Galicia</b></p>	<p>Galicia establece en el artículo 6 del Decreto Legislativo 1/2011 su mejora de la reducción estatal por parentesco, estableciendo la siguiente reducción:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años): 1.000.000 €, más 100.000 € por cada año menor de 21 años, con un límite total de 1.500.000 €</li> <li>• Grupo II (descendientes y adoptados de 21 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes): 1.000.000 €</li> <li>• Grupo III <ul style="list-style-type: none"> <li>- Colaterales de segundo grado por consanguinidad: 16.000 €</li> <li>- Resto de colaterales de segundo grado, colaterales de tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad: 8.000 €</li> </ul> </li> <li>• Grupo IV (colaterales de cuarto grado, más distantes y extraños): no se regula ninguna reducción</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>Comunidad de Madrid</b></p>	<p>En el artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2010, se regula la mejora de la reducción estatal por parentesco:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años): 16.000 €, más 4.000 € por cada año menor de 21 años, con un límite total de 48.000 €</li> <li>• Grupo II (descendientes y adoptados de 21 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes): 16.000 €</li> <li>• Grupo III (colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad): 8.000 €</li> <li>• Grupo IV (colaterales de cuarto grado, más distantes y extraños): no se regula ninguna reducción aplicable en este grupo</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>Región de Murcia</b></p>	<p>La Región de Murcia no entra a mejorar la reducción estatal por parentesco, por lo que aplicaremos esta última.</p>
<p style="text-align: center;"><b>La Rioja</b></p>	<p>La Rioja no entra a mejorar la reducción estatal por parentesco, por lo que aplicaremos esta última.</p>

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada*

### *1.3. Reducción por discapacidad*

En este apartado seguiremos la línea del anterior, pues también son numerosas las autonomías que han decidido ejercer sus competencias para mejorar la reducción por discapacidad establecida por el Estado y así disminuir la tributación de las personas que cuentan con esta condición.

**CUADRO 7. Reducciones por discapacidad aprobadas por las CCAA**

<b>Andalucía</b>	<p>El artículo 29 de la citada Ley 5/2021, establece las siguientes reducciones para los contribuyentes con discapacidad en las sucesiones:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 250.000 € si el grado de discapacidad está entre el 33% y el 65%</li><li>• 500.000 € si el grado de discapacidad es igual o mayor del 65%</li></ul>
<b>Aragón</b>	<p>El artículo 131-2 del Decreto Legislativo 1/2005 establece una reducción del 100% de la base imponible a aquellos contribuyentes que tuvieran un grado de discapacidad igual o superior al 65%.</p>
<b>Asturias</b>	<p>No regula sobre esta cuestión, aunque sí establece una bonificación para las personas con discapacidad que explicaremos posteriormente.</p>
<b>Islas Baleares</b>	<p>En el artículo 22 del a, establece la siguiente reducción por discapacidad diferenciando entre la discapacidad física o sensorial y la psíquica:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 48.000 € si el grado de discapacidad física o sensorial está entre el 33% y el 65%</li><li>• 300.000 € si el grado de discapacidad física o sensorial es igual o mayor al 65%</li><li>• 300.000 € si el grado de discapacidad psíquica es igual o superior al 33%</li></ul>
<b>Islas Canarias</b>	<p>El artículo 20 bis del Decreto Legislativo 1/2009, establece las siguientes reducciones para los contribuyentes con discapacidad en las sucesiones:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 72.000 € si el grado de discapacidad está entre el 33% y el 65%</li><li>• 400.000 € si el grado de discapacidad es igual o mayor del 65%</li></ul>
<b>Cantabria</b>	<p>En el artículo 5 del Decreto Legislativo 62/2008, se regulan las siguientes reducciones por discapacidad que mejoran a las estatales:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 50.000 € si el grado de discapacidad está entre el 33% y el 65%</li><li>• 200.000 € si el grado de discapacidad es igual o mayor del 65%</li></ul>
<b>Castilla y León</b>	<p>En el artículo 12 del Decreto Legislativo 1/2013 se establece la siguiente reducción por discapacidad:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 125.000 € si el grado de discapacidad está entre el 33% y el 65%</li><li>• 225.000 € si el grado de discapacidad es igual o mayor del 65%</li></ul>
<b>Castilla-La Mancha</b>	<p>En el artículo 15 de la Ley 8/2013 se mejoran las reducciones estatales por discapacidad hasta llegar a las siguientes cifras:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 125.000 € si el grado de discapacidad está entre el 33% y el 65%</li><li>• 225.000 € si el grado de discapacidad es igual o mayor del 65%</li></ul>
<b>Cataluña</b>	<p>En el artículo 631-3 del Decreto Legislativo 1/2024 se mejoran las reducciones estatales por discapacidad:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 275.000 € si el grado de discapacidad está entre el 33% y el 65%</li><li>• 650.000 € si el grado de discapacidad es igual o mayor del 65%</li></ul>

<b>Comunidad Valenciana</b>	<p>En la Ley 13/1997, en el artículo 10, se regula en el apartado b) las reducciones por discapacidad autonómicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 120.000 € si el grado de discapacidad física o sensorial está entre el 33% y el 65%</li> <li>• 240.000 € si el grado de discapacidad física o sensorial es igual o mayor del 65%</li> <li>• 240.000 € si el grado de discapacidad psíquica es igual o superior al 33%</li> </ul>
<b>Extremadura</b>	<p>En el artículo 18 del Decreto Legislativo 1/2018 se regula la mejora de la reducción estatal por discapacidad en las sucesiones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 60.000 € si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33% y menor del 50%</li> <li>• 120.000 € si el grado de discapacidad es igual o mayor del 50% y menor del 65%</li> <li>• 180.000 € si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65%</li> </ul>
<b>Galicia</b>	<p>En el artículo 6 del Decreto Legislativo 1/2011 se regula la mejora en la reducción estatal por discapacidad en las sucesiones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 150.000 € si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33% y menor del 65%</li> <li>• Reducción del 100% de la base imponible para los contribuyentes de los grupos I y II de parentesco con un patrimonio preexistente que no exceda de 3.000.000 € y que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65%</li> <li>• Reducción de 300.000 € para los contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 65% y que no puedan aplicar la anterior reducción</li> </ul>
<b>Comunidad de Madrid</b>	<p>En el artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2010, se establece una mejora en la reducción por discapacidad, estableciendo la siguiente reducción:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 55.000 € si el grado de discapacidad es igual o superior al 33% y menor del 65%</li> <li>• 153.000 € si el grado de discapacidad es igual o superior al 65%</li> </ul>
<b>Región de Murcia</b>	<p>La Región de Murcia no entra a mejorar la reducción estatal por discapacidad, por lo que aplicaremos esta última.</p>
<b>La Rioja</b>	<p>La Rioja no entra a mejorar la reducción estatal por discapacidad, por lo que aplicaremos esta última.</p>

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada*

#### 1.4. Reducciones por vivienda habitual

Si bien el porcentaje de reducción estatal, como ya hemos expuesto anteriormente, es generoso en cuanto a la reducción por vivienda habitual del causante, establece unas condiciones exigentes en cuanto al tiempo de permanencia de la vivienda en el patrimonio del causahabiente y en cuanto a su valor. Así pues, en este apartado tratemos de determinar qué CCAA han mejorado las condiciones y los requisitos estatales en el ejercicio de sus competencias para la aplicación de la mencionada reducción.

Asimismo, debemos tener en cuenta que, aparte de las condiciones que vamos a establecer a continuación, esta reducción será únicamente aplicable si el adquirente de la vivienda habitual del causante es el cónyuge, los ascendientes o los descendientes o un pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el fallecido durante los dos años anteriores a la defunción.

**CUADRO 8. Reducciones por vivienda habitual aprobadas por las CCAA**

<b>Andalucía</b>	En el artículo 27 de la Ley 5/2021 se establece una mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual: <ul style="list-style-type: none"><li>• Aumentando el porcentaje de reducción hasta el 99% del valor de la vivienda</li><li>• Estableciendo que la adquisición solamente debe mantenerse durante los 3 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante en el patrimonio del causahabiente (salvo fallecimiento).</li><li>• No establece límite de reducción como sí lo hace la reducción estatal</li></ul>
<b>Aragón</b>	En el artículo 131-8 del Decreto Legislativo 1/2005 se establece una mejora de la reducción estatal de la base imponible: <ul style="list-style-type: none"><li>• Aumentando el porcentaje de reducción hasta el 100% del valor de la vivienda</li><li>• Estableciendo que la adquisición solamente debe mantenerse durante los 5 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante en el patrimonio del causahabiente (salvo fallecimiento).</li><li>• Aumentando el límite de la reducción estatal hasta los 200.000 €</li></ul>

<p style="text-align: center;"><b>Asturias</b></p>	<p>En el Decreto Legislativo 2/2014, se establece en su artículo 17 bis una mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual a través de la siguiente escala:</p> <p><i>Cuadro 9. Escala de reducción aprobada por Asturias por la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual</i></p> <table border="1" data-bbox="485 465 1278 808"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Valor real inmueble – Euros</th> <th style="text-align: center;">Porcentaje de reducción</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">Hasta 90.000</td> <td style="text-align: center;">99</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">De 90.000,01 a 120.000</td> <td style="text-align: center;">98</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">De 120.000,01 a 180.000</td> <td style="text-align: center;">97</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">De 180.000,01 a 240.000</td> <td style="text-align: center;">96</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Más de 240.000</td> <td style="text-align: center;">95</td> </tr> </tbody> </table> <p>Fuente: artículo 17 bis del 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.</p> <p>La adquisición se debe mantener durante los 3 años siguientes al fallecimiento en el patrimonio del adquirente (salvo que este último falleciera en este plazo).</p>	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
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												
<p style="text-align: center;"><b>Islas Baleares</b></p>	<p>En el artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2014 se establece una mejora de la reducción estatal de la base imponible:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumentando el porcentaje de reducción hasta el 100% del valor de la vivienda</li> <li>• Estableciendo que la adquisición solamente debe mantenerse durante los 5 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante en el patrimonio del causahabiente (salvo fallecimiento).</li> <li>• Aumentando el límite de la reducción estatal hasta los 270.151,20 €</li> </ul>												
<p style="text-align: center;"><b>Islas Canarias</b></p>	<p>En el Decreto Legislativo 1/2009, en su artículo 22 ter, se establece una mejora de la reducción estatal de la base imponible para el caso de adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumentando el porcentaje de reducción hasta el 100% del valor de la vivienda</li> <li>• Estableciendo que la adquisición debe mantenerse durante los 5 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante en el patrimonio del adquirente (salvo fallecimiento).</li> <li>• Aumentando el límite de la reducción estatal hasta los 200.000 €</li> </ul>												

<b>Cantabria</b>	<p>En el artículo 5 del Decreto Legislativo 62/2008, se regula la siguiente reducción por adquisición de vivienda habitual:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El porcentaje de reducción no varía con respecto al estatal, es del 95% del valor de la vivienda habitual</li> <li>• Se establece que la adquisición debe mantenerse durante los 5 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante en el patrimonio del adquirente (salvo fallecimiento).</li> <li>• El límite de la reducción se establece en 125.000 €</li> </ul>
<b>Castilla y León</b>	<p>No hay regulación específica sobre reducción en el caso de adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante. Se aplicará la reducción estatal para este caso.</p>
<b>Castilla-La Mancha</b>	<p>No hay regulación específica sobre reducción en el caso de adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante. Se aplicará la reducción estatal para este caso.</p>
<b>Cataluña</b>	<p>En los artículos 631-17, 631-18 y 631-19 del Decreto Legislativo 1/2024, se regula la siguiente reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El porcentaje de reducción no varía con respecto a la estatal, es del 95% del valor de la vivienda habitual</li> <li>• Se establece que la adquisición debe mantenerse durante los 5 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante en el patrimonio del adquirente (salvo fallecimiento).</li> <li>• El límite de la reducción se establece en 500.000 € y expresamente se determina que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación y, así, en todo caso, el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos no puede ser menor de 180.000 €.</li> </ul>
<b>Comunidad Valenciana</b>	<p>En el artículo 10 de la Ley 13/1997 se regula la siguiente reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El porcentaje de reducción no varía con respecto al estatal, es del 95% del valor de la vivienda habitual</li> <li>• Se establece que la adquisición debe mantenerse durante los 5 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante en el patrimonio del adquirente (salvo fallecimiento).</li> <li>• El límite de la reducción se establece en 150.000 € para cada sujeto pasivo</li> </ul>
<b>Extremadura</b>	<p>No hay regulación específica sobre reducción en el caso de adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante. Se aplicará la reducción estatal para este caso.</p>

<b>Galicia</b>	<p>En el artículo 7 del Decreto Legislativo 1/2011 se establece la reducción por adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El porcentaje de reducción estará entre el 95% y el 99% del valor de la vivienda habitual dependiendo del valor real del inmueble, con un límite de 600.000 €.</li> <li>- Si el valor es menor a 150.000 €, corresponderá una reducción del 99%</li> <li>- Si el valor está entre 150.000,01 € y los 300.000 €, corresponderá una reducción del 97%</li> <li>- Si el valor del supera los 300.000 €, corresponderá una reducción del 95%</li> <li>• Si es el cónyuge el que adquiere la vivienda habitual del causante, la reducción será del 100% del valor del inmueble, con un límite de 600.000 €</li> <li>• Se establece que la adquisición debe mantenerse durante los 5 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante en el patrimonio del adquirente (salvo fallecimiento).</li> </ul>
<b>Comunidad de Madrid</b>	<p>En el Decreto Legislativo 1/2010, concretamente en el artículo 21, también se regula la mejora de la reducción estatal por adquisición de la vivienda habitual del causante estableciendo lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El porcentaje de reducción no varía con respecto al estatal, es del 95% del valor de la vivienda habitual</li> <li>• Se establece que la adquisición debe mantenerse durante los 5 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante en el patrimonio del adquirente (salvo fallecimiento).</li> <li>• El límite de la reducción se establece en 123.000 € para cada sujeto pasivo</li> </ul>
<b>Región de Murcia</b>	<p>No hay regulación específica sobre reducción en el caso de adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante. Se aplicará la reducción estatal para este caso.</p>
<b>La Rioja</b>	<p>En el artículo 35 de la Ley 10/2017 se regula la reducción de la Rioja por adquisición de la vivienda habitual del causante, mejorando en cierta manera la establecida por el Estado:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El porcentaje de reducción no varía con respecto al estatal, es del 95% del valor de la vivienda habitual</li> <li>• Se establece que la adquisición debe mantenerse durante los 5 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante en el patrimonio del adquirente (salvo fallecimiento).</li> <li>• El límite de la reducción se establece en 122.606,47 € para cada sujeto pasivo</li> </ul>

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada*

### 1.5. Tarifa del Impuesto

En el presente apartado, trataremos de determinar las CCAA que han decidido establecer su propia tarifa del ISD y de esas cuáles han decidido aumentar o disminuir la estatal, pues los porcentajes elevados en los tramos más altos del Impuesto son una de las mayores críticas que ha recibido el ISD. No podemos olvidar en este sentido que se trata de un tributo que debe completar el sistema tributario español y que grava fuentes de riqueza que ya han tributado en vida del causante a través de otras figuras impositivas.

**CUADRO 10. Tarifas autonómicas en el ISD**

<b>Andalucía</b>	En cuanto a la tarifa, Andalucía ha aprobado la suya propia en el artículo 37 de la Ley 5/2021. Los cambios con respecto a la estatal son reducidos, hay un simple redondeo de la cifra de los tipos aplicables. Sin embargo, sí se reduce el número de tramos y se disminuye considerablemente el tipo aplicable en los dos últimos con respecto a la estatal.																				
<b>Aragón</b>	Aragón no ha aprobado una tarifa propia, se aplica la estatal.																				
<b>Asturias</b>	<p>Con carácter general, en el artículo 21 del Decreto Legislativo 2/2014 se establece una tarifa propia muy similar a la estatal, simplemente redondeando las cifras de los tramos y aumentando los dos últimos tipos impositivos correspondiente a los dos últimos tramos.</p> <p>Sin embargo, una particularidad en este caso es que aprueba una tarifa propia aplicable a los contribuyentes de los grupos I y II de parentesco (ascendientes, descendientes y cónyuges), que es la siguiente:</p> <p><i>Cuadro 11. Tarifa aplicable a las sucesiones de los contribuyentes Grupo I y II</i></p> <table border="1" data-bbox="448 1458 1437 1727"> <thead> <tr> <th>Base liquidable – Hasta euros</th> <th>Cuota íntegra – Euros</th> <th>Resto base liquidable – Hasta euros</th> <th>Tipo aplicable – Porcentaje</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>56.000,00</td> <td>21,25</td> </tr> <tr> <td>56.000,00</td> <td>11.900,00</td> <td>160.000,00</td> <td>25,50</td> </tr> <tr> <td>216.000,00</td> <td>52.700,00</td> <td>400.000,00</td> <td>31,25</td> </tr> <tr> <td>616.000,00</td> <td>177.700,00</td> <td>En adelante</td> <td>36,50</td> </tr> </tbody> </table> <p>Fuente: artículo 21 del 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.</p>	Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje	0,00	0,00	56.000,00	21,25	56.000,00	11.900,00	160.000,00	25,50	216.000,00	52.700,00	400.000,00	31,25	616.000,00	177.700,00	En adelante	36,50
Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje																		
0,00	0,00	56.000,00	21,25																		
56.000,00	11.900,00	160.000,00	25,50																		
216.000,00	52.700,00	400.000,00	31,25																		
616.000,00	177.700,00	En adelante	36,50																		

<p><b>Islas Baleares</b></p>	<p>En el artículo 33 del Decreto Legislativo 1/2014 se establece una tarifa, aplicable con carácter general, que es prácticamente idéntica a la estatal, con un simple redondeo de las cantidades de base liquidable. Pero, la autonomía ha establecido una tarifa particular para los contribuyentes de los grupos I y II de parentesco que reduce considerablemente la tributación.</p> <p>Esta tabla balear establecida para los grupos I y II de parentesco, incluso, es mucho más favorable al contribuyente que la análoga asturiana, puesto que los tramos abarcan más cantidades y los tipos aplicables en la balear van desde el 1% al 20% y en la asturiana van desde el 21,25% al 36,50%.</p>																								
<p><b>Islas Canarias</b></p>	<p>No ha aprobado su propia tarifa, se aplica la estatal.</p>																								
<p><b>Cantabria</b></p>	<p>En el artículo 6 del Decreto Legislativo 62/2008, se regula el tipo de gravamen autonómico del Impuesto. En principio, con carácter general, la tarifa aplicable es idéntica a la estatal.</p> <p>Se establecen unos tipos de gravamen particulares para la tributación de los contribuyentes de los grupos I y II de parentesco, pero únicamente es aplicable en las adquisiciones “inter vivos”.</p>																								
<p><b>Castilla y León</b></p>	<p>No ha aprobado su propia tarifa, se aplica la estatal.</p>																								
<p><b>Castilla-La Mancha</b></p>	<p>No ha aprobado su propia tarifa, se aplica la estatal.</p>																								
<p><b>Cataluña</b></p>	<p>En el Decreto Legislativo 1/2024, en su artículo 633-1, se regula la tarifa de Cataluña aplicable en el ISD. En esta tarifa, el número de tramos es bastante reducido en comparación con la tarifa estatal y los tipos aplicables son relativamente más bajos. La tarifa es la siguiente:</p> <p><i>Cuadro 12. Tarifa catalana aplicable a las sucesiones de los contribuyentes</i></p> <table border="1" data-bbox="437 1473 1433 1686"> <thead> <tr> <th>Base liquidable Hasta (euros)</th> <th>Cuota íntegra (euros)</th> <th>Resto base liquidable Hasta (euros)</th> <th>Tipo aplicable (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>50.000,00</td> <td>7</td> </tr> <tr> <td>50.000,00</td> <td>3.500,00</td> <td>150.000,00</td> <td>11</td> </tr> <tr> <td>150.000,00</td> <td>14.500,00</td> <td>400.000,00</td> <td>17</td> </tr> <tr> <td>400.000,00</td> <td>57.000,00</td> <td>800.000,00</td> <td>24</td> </tr> <tr> <td>800.000,00</td> <td>153.000,00</td> <td>En adelante</td> <td>32</td> </tr> </tbody> </table> <p>Fuente: artículo 633-1 Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos.</p> <p>Se establecen unos tipos de gravamen particulares y super reducidos (entre el 5-9%) para la tributación de los contribuyentes de los grupos I y II de parentesco, pero únicamente es aplicable en las adquisiciones “inter vivos” (artículo 633-2).</p>	Base liquidable Hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable Hasta (euros)	Tipo aplicable (%)	0,00	0,00	50.000,00	7	50.000,00	3.500,00	150.000,00	11	150.000,00	14.500,00	400.000,00	17	400.000,00	57.000,00	800.000,00	24	800.000,00	153.000,00	En adelante	32
Base liquidable Hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable Hasta (euros)	Tipo aplicable (%)																						
0,00	0,00	50.000,00	7																						
50.000,00	3.500,00	150.000,00	11																						
150.000,00	14.500,00	400.000,00	17																						
400.000,00	57.000,00	800.000,00	24																						
800.000,00	153.000,00	En adelante	32																						

<b>Comunidad Valenciana</b>	<p>En el artículo 21 de Ley 13/1997 se establece la tarifa valenciana aplicable en el ISD que es prácticamente igual a la estatal. Los cambios son casi imperceptibles. Al ser nuestra Comunidad Autónoma, reproduciremos la tarifa a continuación:</p> <p><i>Cuadro 13. Tarifa valenciana aplicable a las sucesiones de los contribuyentes</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Base liquidable - Hasta euros</th> <th>Cuota íntegra - Euros</th> <th>Resto base liquidable - Hasta euros</th> <th>Tipo aplicable - Porcentaje</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0,00</td><td></td><td>7.993,46</td><td>7,65</td></tr> <tr><td>7.993,46</td><td>611,50</td><td>7.987,45</td><td>8,50</td></tr> <tr><td>15.980,91</td><td>1.290,43</td><td>7.987,45</td><td>9,35</td></tr> <tr><td>23.968,36</td><td>2.037,26</td><td>7.987,45</td><td>10,20</td></tr> <tr><td>31.955,81</td><td>2.851,98</td><td>7.987,45</td><td>11,05</td></tr> <tr><td>39.943,26</td><td>3.734,59</td><td>7.987,45</td><td>11,90</td></tr> <tr><td>47.930,72</td><td>4.685,10</td><td>7.987,45</td><td>12,75</td></tr> <tr><td>55.918,17</td><td>5.703,50</td><td>7.987,45</td><td>13,60</td></tr> <tr><td>63.905,62</td><td>6.789,79</td><td>7.987,45</td><td>14,45</td></tr> <tr><td>71.893,07</td><td>7.943,98</td><td>7.987,45</td><td>15,30</td></tr> <tr><td>79.880,52</td><td>9.166,06</td><td>39.877,15</td><td>16,15</td></tr> <tr><td>119.757,67</td><td>15.606,22</td><td>39.877,16</td><td>18,70</td></tr> <tr><td>159.634,83</td><td>23.063,25</td><td>79.754,30</td><td>21,25</td></tr> <tr><td>239.389,13</td><td>40.011,04</td><td>159.388,41</td><td>25,50</td></tr> <tr><td>398.777,54</td><td>80.655,08</td><td>398.777,54</td><td>29,75</td></tr> <tr><td>797.555,08</td><td>199.291,40</td><td>en adelante</td><td>34,00</td></tr> </tbody> </table> <p>Fuente: artículo 21 de la 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</p>	Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje	0,00		7.993,46	7,65	7.993,46	611,50	7.987,45	8,50	15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35	23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20	31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05	39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90	47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75	55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60	63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45	71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30	79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15	119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70	159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25	239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50	398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75	797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00
	Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje																																																																	
	0,00		7.993,46	7,65																																																																	
	7.993,46	611,50	7.987,45	8,50																																																																	
	15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35																																																																	
	23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20																																																																	
	31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05																																																																	
	39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90																																																																	
	47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75																																																																	
	55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60																																																																	
	63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45																																																																	
	71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30																																																																	
	79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15																																																																	
	119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70																																																																	
	159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25																																																																	
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50																																																																		
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75																																																																		
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00																																																																		
<b>Extremadura</b>	No ha aprobado su propia tarifa, se aplica la estatal.																																																																				
<b>Galicia</b>	<p>En el artículo 9.a) del Decreto Legislativo 1/2011, Galicia regula su propia tarifa aplicable en las adquisiciones “mortis causa” de los grupos I y II de parentesco. En comparación con la estatal, esta tarifa gallega ha reducido significativamente el número de tramos y los tipos impositivos aplicables. De hecho, los tipos van desde el 5% al 18% en la tarifa gallega (siendo este último porcentaje aplicable únicamente cuando la adquisición “mortis causa” supere 1.600.000 €), mientras que en la estatal el mínimo es del 7,65% y el máximo es del 34% (este último aplicable en una cantidad mucho menor, cuando la adquisición “mortis causa” supere 797.555,08 €). Por lo tanto, esta tarifa gallega es mucho más beneficiosa para el contribuyente.</p> <p>Por otro lado, en el artículo 9.c) se establece la tarifa aplicable en las adquisiciones “mortis causa” de los grupos III y IV de parentesco que es prácticamente idéntica a la estatal.</p>																																																																				

<b>Comunidad de Madrid</b>	En el artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2010 se regula la tarifa propia de la Comunidad de Madrid. Esta tarifa es muy similar a la estatal y los cambios apenas van a advertirse en cuanto a la tributación.
<b>Región de Murcia</b>	En el artículo 5 del Decreto Legislativo 1/2010 se establece la tarifa del ISD aplicable en la Región de Murcia. Con respecto a la estatal, hay una subida ligera de los tipos impositivos aplicables en los últimos tramos del Impuesto y, por lo tanto, la tarifa es mínimamente superior a la estatal.
<b>La Rioja</b>	No ha aprobado su propia tarifa, se aplica la estatal.

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada*

### 1.6. Coeficientes vinculados al patrimonio preexistente y al parentesco

Seguiremos ahora con los coeficientes multiplicadores ligados al patrimonio preexistente y al parentesco, con tal de concretar cuáles son las CCAA que han decidido establecer los suyos propios y en qué sentido: incrementar los estatales o disminuirlos.

#### **CUADRO 14. Coeficientes vinculados al patrimonio preexistente y al parentesco aprobados por las CCAA**

<b>Andalucía</b>	En el artículo 38 de Ley 5/2021 se establece un coeficiente multiplicador únicamente dependiendo del parentesco, independientemente del patrimonio preexistente. De esta manera, los coeficientes multiplicadores andaluces, dependiendo de si perteneces al grupo I, II, III o IV de parentesco, coinciden prácticamente con los establecidos por el Estado para aquellos patrimonios más reducidos (menores a 402.678,11 €)
<b>Aragón</b>	No ha aprobado sus propios coeficientes multiplicadores, se aplican los estatales.
<b>Asturias</b>	En el artículo 22 del Decreto Legislativo 2/2014 se establecen unos coeficientes multiplicadores propios para el caso del Grupo I de parentesco (descendientes menores de 21 años) que reducen muy llamativamente los estatales, hasta situarlos por debajo del 1 (entre el 0 y el 0,04). De hecho, para aquellos contribuyentes de este grupo de parentesco con un patrimonio por debajo de los 402.678,11 €, el coeficiente multiplicador será 0.

<p><b>Islas Baleares</b></p>	<p>En el artículo 34 del Decreto Legislativo 1/2014 se establecen unos coeficientes multiplicadores propios que reducen, en general, un poco a los estatales. Lo particular de estos coeficientes es que establecen dos categorías distintas dentro del mismo grupo III de parentesco, como se verá a continuación, diferenciando a los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad y por consanguinidad.</p> <p><i>Cuadro 15. Coeficientes multiplicadores establecidos por las Islas Baleares</i></p> <table border="1" data-bbox="440 488 1445 703"> <thead> <tr> <th>Patrimonio preexistente (euros)</th> <th>Grupos I y II</th> <th>Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad</th> <th>Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad</th> <th>Grupo IV</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Desde 0 y hasta 400.000.</td> <td>1,0000</td> <td>1,2706</td> <td>1,6575</td> <td>1,7000</td> </tr> <tr> <td>A partir de 400.000 y hasta 2.000.000.</td> <td>1,0500</td> <td>1,3341</td> <td>1,7000</td> <td>1,7850</td> </tr> <tr> <td>A partir de 2.000.000 y hasta 4.000.000.</td> <td>1,1000</td> <td>1,3977</td> <td>1,7850</td> <td>1,8700</td> </tr> <tr> <td>Más de 4.000.000.</td> <td>1,2000</td> <td>1,5247</td> <td>1,9550</td> <td>2,0400</td> </tr> </tbody> </table> <p>Fuente: artículo 34 del 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</p>	Patrimonio preexistente (euros)	Grupos I y II	Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad	Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad	Grupo IV	Desde 0 y hasta 400.000.	1,0000	1,2706	1,6575	1,7000	A partir de 400.000 y hasta 2.000.000.	1,0500	1,3341	1,7000	1,7850	A partir de 2.000.000 y hasta 4.000.000.	1,1000	1,3977	1,7850	1,8700	Más de 4.000.000.	1,2000	1,5247	1,9550	2,0400
Patrimonio preexistente (euros)	Grupos I y II	Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad	Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad	Grupo IV																						
Desde 0 y hasta 400.000.	1,0000	1,2706	1,6575	1,7000																						
A partir de 400.000 y hasta 2.000.000.	1,0500	1,3341	1,7000	1,7850																						
A partir de 2.000.000 y hasta 4.000.000.	1,1000	1,3977	1,7850	1,8700																						
Más de 4.000.000.	1,2000	1,5247	1,9550	2,0400																						
<p><b>Islas Canarias</b></p>	<p>Canarias no ha aprobado coeficientes multiplicadores propios, se aplican los estatales.</p>																									
<p><b>Cantabria</b></p>	<p>En el artículo 7 del Decreto Legislativo 62/2008, se establecen unos coeficientes multiplicadores de la cuota prácticamente idénticos a los estatales, con algún simple redondeo de las cantidades con decimales.</p>																									
<p><b>Castilla y León</b></p>	<p>No ha aprobado sus propios coeficientes multiplicadores, se aplican los estatales.</p>																									
<p><b>Castilla-La Mancha</b></p>	<p>No ha aprobado sus propios coeficientes multiplicadores, se aplican los estatales.</p>																									
<p><b>Cataluña</b></p>	<p>En el artículo 633-3 del Decreto Legislativo 1/2024, se regulan los coeficientes multiplicadores catalanes en función del patrimonio preexistente y el parentesco. Estos coeficientes, en comparación con los estatales, son relativamente más reducidos en los grupos III y IV de parentesco, puesto que se aplica el mismo coeficiente independientemente del patrimonio preexistente. En cambio, los coeficientes multiplicadores son ligeramente un poco superiores para los grupos I y II de parentesco, y en este caso, sí se diferencia en función del patrimonio preexistente.</p>																									

<b>Comunidad Valenciana</b>	<p>En el artículo 12 de la Ley 13/1997 se regulan los coeficientes multiplicadores valencianos en función del patrimonio preexistente y del parentesco. En comparación con los estatales, se reducen mínimamente las cantidades de patrimonio preexistente de cada tramo.</p> <p>Al ser nuestra Comunidad Autónoma, los incluimos a continuación:</p> <p><i>Cuadro 16. Coeficientes multiplicadores establecidos por la Comunidad Valenciana</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Patrimonio preexistente – Euros</th> <th colspan="3">Grupos del artículo 20</th> </tr> <tr> <th>I y II</th> <th>III</th> <th>IV</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>De 0 a 390.657,87.</td> <td>1,0000</td> <td>1,5882</td> <td>2,0000</td> </tr> <tr> <td>De 390.657,87 a 1.965.309,58.</td> <td>1,0500</td> <td>1,6676</td> <td>2,1000</td> </tr> <tr> <td>De 1.965.309,58 a 3.936.629,28.</td> <td>1,1000</td> <td>1,7471</td> <td>2,2000</td> </tr> <tr> <td>De más de 3.936.629,28.</td> <td>1,2000</td> <td>1,9059</td> <td>2,4000</td> </tr> </tbody> </table> <p>Fuente: artículo 12 de la 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</p>	Patrimonio preexistente – Euros	Grupos del artículo 20			I y II	III	IV	De 0 a 390.657,87.	1,0000	1,5882	2,0000	De 390.657,87 a 1.965.309,58.	1,0500	1,6676	2,1000	De 1.965.309,58 a 3.936.629,28.	1,1000	1,7471	2,2000	De más de 3.936.629,28.	1,2000	1,9059	2,4000
	Patrimonio preexistente – Euros		Grupos del artículo 20																					
		I y II	III	IV																				
	De 0 a 390.657,87.	1,0000	1,5882	2,0000																				
	De 390.657,87 a 1.965.309,58.	1,0500	1,6676	2,1000																				
De 1.965.309,58 a 3.936.629,28.	1,1000	1,7471	2,2000																					
De más de 3.936.629,28.	1,2000	1,9059	2,4000																					
<b>Extremadura</b>	No ha aprobado sus propios coeficientes multiplicadores, se aplican los estatales.																							
<b>Galicia</b>	<p>En el artículo 10 del Decreto Legislativo 1/2011 se establecen los coeficientes multiplicadores gallegos. Con respecto a los estatales, Galicia ha decidido establecer un coeficiente multiplicador único de 1 para los grupos I y II de parentesco, sin diferenciar el patrimonio preexistente de estos familiares.</p> <p>Sin embargo, sí diferencia en función del patrimonio para los grupos III y IV de parentesco y no altera ninguno de los coeficientes estatales en estos casos.</p>																							
<b>Comunidad de Madrid</b>	En el artículo 24 del Decreto Legislativo 1/2010 se establecen los coeficientes multiplicadores madrileños. Con respecto a los estatales, apenas hay cambios, un simple redondeo de las cantidades de los tramos del patrimonio preexistente.																							
<b>Región de Murcia</b>	No ha aprobado sus propios coeficientes multiplicadores, se aplican los estatales.																							
<b>La Rioja</b>	No ha aprobado sus propios coeficientes multiplicadores, se aplican los estatales.																							

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada*

## 1.7. Bonificaciones

Por último, estableceremos las bonificaciones más importantes y cuantiosas que han establecido algunas de las CCAA de régimen común con tal de minorar la tributación hasta convertirla, en algunas regiones, en simbólica.

**CUADRO 17. Bonificaciones autonómicas en el ISD**

<b>Andalucía</b>	En el artículo 39 de la Ley 5/2021 se establece una bonificación del 99% de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones “mortis causa” para aquellos contribuyentes que pertenezcan al Grupo I y II de parentesco. De esta manera, la cuota es prácticamente simbólica para los citados contribuyentes.
<b>Aragón</b>	En el artículo 131-10 del Decreto Legislativo 1/2005 se establece una bonificación por la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del fallecido del 65% de la cuota tributaria: <ul style="list-style-type: none"><li>- Que se aplicará sobre la cuota correspondiente al valor neto de la vivienda integrado en la base liquidable</li><li>- El valor de la vivienda deberá ser igual o inferior a 300.000 €</li><li>- Se deberá mantener la vivienda adquirida durante los 5 años posteriores al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciera en ese plazo</li></ul> Además, en el artículo 131-12 del Decreto Legislativo 1/2005 se regula otra bonificación en la cuota tributaria, en este caso a favor de los descendientes del causante menores de 21 años y será del 99% de la citada cuota.
<b>Asturias</b>	En el artículo 23 del Decreto Legislativo 2/2014 se establece una bonificación para los contribuyentes con un grado de discapacidad igual o mayor del 65% que será aplicable en las transmisiones “mortis causa”. La bonificación será del 100% de la cuota que resulte tras aplicar las deducciones estatales y autonómicas siempre que el patrimonio preexistente del heredero no supere los 402.678,11 €

<p style="text-align: center;"><b>Islas Baleares</b></p>	<p>En el artículo 36 del Decreto Legislativo 1/2014 se establece una bonificación autonómica aplicable a los sujetos pasivos de los grupos I y II de parentesco (ascendientes, descendientes y cónyuges). Dicha bonificación será del 100% de la cuota tras aplicar los coeficientes multiplicadores y se establece que, en el caso de adquirir bienes inmuebles, el valor de estos no podrá superar el de referencia incrementado en un 20% o el valor de mercado en ausencia de este.</p> <p>Por otro lado, en el artículo 36 bis se establece otra bonificación aplicable a los sujetos pasivos del grupo III de parentesco (colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad), siempre que no concurren a la herencia con descendientes o adoptados del causante (o estos estén desheredados). La bonificación será del 50% de la cuota tras aplicar los coeficientes multiplicadores. Para el resto de los contribuyentes del grupo III, la bonificación será del 25% sobre dicha cuota.</p> <p>Se establece, además, que, en el caso de adquirir bienes inmuebles, el valor de estos no podrá superar el de referencia incrementado en un 20% o el valor de mercado en ausencia de este.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Islas Canarias</b></p>	<p>En el artículo 24 ter del Decreto Legislativo 1/2009, se establece una bonificación de la cuota tributaria del 99,9% para los sujetos pasivos incluidos en el grupo I, II y III de parentesco, incluidas las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Cantabria</b></p>	<p>En el artículo 8 del Decreto Legislativo 62/2008 se regula las siguientes bonificaciones autonómicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bonificación del 100% de la cuota tributaria a favor de los contribuyentes de los grupos I y II de parentesco</li> <li>• Bonificación del 50% de la cuota tributaria a favor de los contribuyentes que sean colaterales de segundo grado de consanguinidad del grupo III de parentesco</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>Castilla y León</b></p>	<p>En el artículo 17 bis del Decreto Legislativo 1/2013 se establece una bonificación de la cuota tributaria de las sucesiones del 99% cuando el adquirente sea cónyuge, descendiente o adoptado, ascendiente o adoptante del causante.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Castilla-La Mancha</b></p>	<p>En el artículo 17 de la Ley 8/2013 se establecen amplias bonificaciones de la cuota del ISD, en función de la cantidad de base liquidable, para aquellos sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bonificación del 100% de la cuota tributaria, si la base liquidable es menor a 175.000 €</li> <li>• Bonificación del 95% de la cuota tributaria, si la base liquidable es igual o superior a 175.000 € y menor de 225.000 €</li> <li>• Bonificación del 90% de la cuota tributaria, si la base liquidable es igual o superior a 225.000 € y menor de 275.000 €</li> <li>• Bonificación del 85% de la cuota tributaria, si la base liquidable es igual o superior a 275.000 € y menor de 300.000 €</li> <li>• Bonificación del 80% de la cuota tributaria, si la base liquidable es igual o superior a 300.000 €</li> </ul> <p>Además, se establece una bonificación del 95% de la cuota del ISD a favor de aquellos contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 65%.</p>

<b>Cataluña</b>	<p>En el artículo 633-4 del Decreto Legislativo 1/2024 se establece una bonificación de la cuota tributaria del 99% a favor del cónyuge del causante, incluidas las cantidades percibidas por los seguros sobre la vida.</p> <p>El resto de los sujetos pasivos de los grupos I y II de parentesco pueden aplicar una bonificación en el porcentaje medio ponderado que resulte de la aplicación para cada tramo de base imponible de los siguientes porcentajes:</p> <p><i>Cuadro 18. Bonificación de la cuota tributaria para los contribuyentes del grupo I</i></p> <table border="1" data-bbox="408 528 1437 943"> <thead> <tr> <th>Base imponible Hasta (euros)</th> <th>Bonificación (%)</th> <th>Resto base imponible Hasta (euros)</th> <th>Bonificación marginal (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0,00</td><td>0,00</td><td>100.000,00</td><td>99,00</td></tr> <tr><td>100.000,00</td><td>99,00</td><td>100.000,00</td><td>97,00</td></tr> <tr><td>200.000,00</td><td>98,00</td><td>100.000,00</td><td>95,00</td></tr> <tr><td>300.000,00</td><td>97,00</td><td>200.000,00</td><td>90,00</td></tr> <tr><td>500.000,00</td><td>94,20</td><td>250.000,00</td><td>80,00</td></tr> <tr><td>750.000,00</td><td>89,47</td><td>250.000,00</td><td>70,00</td></tr> <tr><td>1.000.000,00</td><td>84,60</td><td>500.000,00</td><td>60,00</td></tr> <tr><td>1.500.000,00</td><td>76,40</td><td>500.000,00</td><td>50,00</td></tr> <tr><td>2.000.000,00</td><td>69,80</td><td>500.000,00</td><td>40,00</td></tr> <tr><td>2.500.000,00</td><td>63,84</td><td>500.000,00</td><td>25,00</td></tr> <tr><td>3.000.000,00</td><td>57,37</td><td>En adelante</td><td>20,00</td></tr> </tbody> </table> <p>Fuente: artículo 633-4 Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos.</p> <p><i>Cuadro 19. Bonificación de la cuota tributaria para los contribuyentes del grupo II</i></p> <table border="1" data-bbox="408 1182 1437 1547"> <thead> <tr> <th>Base imponible Hasta (euros)</th> <th>Bonificación(%)</th> <th>Resto base imponible Hasta (euros)</th> <th>Bonificación marginal (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0,00</td><td>0,00</td><td>100.000,00</td><td>60,00</td></tr> <tr><td>100.000,00</td><td>60,00</td><td>100.000,00</td><td>55,00</td></tr> <tr><td>200.000,00</td><td>57,50</td><td>100.000,00</td><td>50,00</td></tr> <tr><td>300.000,00</td><td>55,00</td><td>200.000,00</td><td>45,00</td></tr> <tr><td>500.000,00</td><td>51,00</td><td>250.000,00</td><td>40,00</td></tr> <tr><td>750.000,00</td><td>47,33</td><td>250.000,00</td><td>35,00</td></tr> <tr><td>1.000.000,00</td><td>44,25</td><td>500.000,00</td><td>30,00</td></tr> <tr><td>1.500.000,00</td><td>39,50</td><td>500.000,00</td><td>25,00</td></tr> <tr><td>2.000.000,00</td><td>35,88</td><td>500.000,00</td><td>20,00</td></tr> <tr><td>2.500.000,00</td><td>32,70</td><td>500.000,00</td><td>10,00</td></tr> <tr><td>3.000.000,00</td><td>28,92</td><td>En adelante</td><td>0,00</td></tr> </tbody> </table> <p>Fuente: artículo 633-4 Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos.</p>	Base imponible Hasta (euros)	Bonificación (%)	Resto base imponible Hasta (euros)	Bonificación marginal (%)	0,00	0,00	100.000,00	99,00	100.000,00	99,00	100.000,00	97,00	200.000,00	98,00	100.000,00	95,00	300.000,00	97,00	200.000,00	90,00	500.000,00	94,20	250.000,00	80,00	750.000,00	89,47	250.000,00	70,00	1.000.000,00	84,60	500.000,00	60,00	1.500.000,00	76,40	500.000,00	50,00	2.000.000,00	69,80	500.000,00	40,00	2.500.000,00	63,84	500.000,00	25,00	3.000.000,00	57,37	En adelante	20,00	Base imponible Hasta (euros)	Bonificación(%)	Resto base imponible Hasta (euros)	Bonificación marginal (%)	0,00	0,00	100.000,00	60,00	100.000,00	60,00	100.000,00	55,00	200.000,00	57,50	100.000,00	50,00	300.000,00	55,00	200.000,00	45,00	500.000,00	51,00	250.000,00	40,00	750.000,00	47,33	250.000,00	35,00	1.000.000,00	44,25	500.000,00	30,00	1.500.000,00	39,50	500.000,00	25,00	2.000.000,00	35,88	500.000,00	20,00	2.500.000,00	32,70	500.000,00	10,00	3.000.000,00	28,92	En adelante	0,00
	Base imponible Hasta (euros)	Bonificación (%)	Resto base imponible Hasta (euros)	Bonificación marginal (%)																																																																																													
0,00	0,00	100.000,00	99,00																																																																																														
100.000,00	99,00	100.000,00	97,00																																																																																														
200.000,00	98,00	100.000,00	95,00																																																																																														
300.000,00	97,00	200.000,00	90,00																																																																																														
500.000,00	94,20	250.000,00	80,00																																																																																														
750.000,00	89,47	250.000,00	70,00																																																																																														
1.000.000,00	84,60	500.000,00	60,00																																																																																														
1.500.000,00	76,40	500.000,00	50,00																																																																																														
2.000.000,00	69,80	500.000,00	40,00																																																																																														
2.500.000,00	63,84	500.000,00	25,00																																																																																														
3.000.000,00	57,37	En adelante	20,00																																																																																														
Base imponible Hasta (euros)	Bonificación(%)	Resto base imponible Hasta (euros)	Bonificación marginal (%)																																																																																														
0,00	0,00	100.000,00	60,00																																																																																														
100.000,00	60,00	100.000,00	55,00																																																																																														
200.000,00	57,50	100.000,00	50,00																																																																																														
300.000,00	55,00	200.000,00	45,00																																																																																														
500.000,00	51,00	250.000,00	40,00																																																																																														
750.000,00	47,33	250.000,00	35,00																																																																																														
1.000.000,00	44,25	500.000,00	30,00																																																																																														
1.500.000,00	39,50	500.000,00	25,00																																																																																														
2.000.000,00	35,88	500.000,00	20,00																																																																																														
2.500.000,00	32,70	500.000,00	10,00																																																																																														
3.000.000,00	28,92	En adelante	0,00																																																																																														
<b>Comunidad Valenciana</b>	<p>En el artículo 12 bis de la Ley 13/1997, se establecen las bonificaciones en la cuota del ISD.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bonificación del 99% para los contribuyentes pertenecientes al grupo I y II de parentesco</li> <li>• Bonificación del 99% para aquellos contribuyentes con una discapacidad física o sensorial igual o superior al 65% o con un grado de discapacidad psíquica igual o superior al 33%</li> </ul> <p>Serán bonificaciones incompatibles entre sí.</p>																																																																																																

<b>Extremadura</b>	En el Decreto Legislativo 1/2018, en su artículo 20, se establece una bonificación del 99% de la cuota para las adquisiciones “mortis causa” de los sujetos pasivos de los grupos I y II de parentesco, incluidas en dicha bonificación las cantidades percibidas por los beneficiarios de los seguros sobre la vida.
<b>Galicia</b>	En el artículo 11 del Decreto Legislativo 1/2011, se establece una bonificación del 99% de la cuota para los sujetos pasivos incluidos en el grupo I de parentesco (descendientes y adoptados menores de 21 años), incluidas las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida.
<b>Comunidad de Madrid</b>	<p>En el Decreto Legislativo 1/2010, concretamente en el artículo 25, se regulan las bonificaciones en las adquisiciones “mortis causa”.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Una bonificación del 99% de la cuota para los sujetos pasivos del grupo I y II de parentesco en las herencias y cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida</li> <li>• Bonificación del 25% de la cuota para los sujetos pasivos que sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante en las herencias y cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida</li> </ul>
<b>Región de Murcia</b>	En el artículo 3.Cinco del Decreto Legislativo 1/2010 se regulan una bonificación sobre la cuota tributaria del 99% para los contribuyentes incluidos en los grupos I y II de parentesco del causante.
<b>La Rioja</b>	En el artículo 37 de la Ley 10/2017 se establece una bonificación autonómica del 99% de la cuota que resulte tras la aplicación de las deducciones estatales y autonómicas; para aquellos contribuyentes incluidos en los grupos I y II de parentesco.

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada*

# CAPÍTULO III: ESCENARIOS EJEMPLIFICATIVOS DE LA DIFERENTE TRIBUTACIÓN ENTRE LAS CCAA

---

Como bien hemos expuesto a lo largo del presente TFM, es posible que se hayan creado diferentes regímenes fiscales dependiendo de la Comunidad Autónoma en la que nos encontremos en relación con el ISD. Esta situación ha generado una gran polémica social y jurídica en torno al Impuesto al ser posible que pudiera perjudicar a determinados contribuyentes con respecto a otros que cuentan con una idéntica situación familiar y económica, únicamente por tener que aplicarse una normativa autonómica u otra.

En consecuencia, es probable que se haya desatado una competencia fiscal entre muchas de las CCAA para poder beneficiar lo máximo posible a sus contribuyentes. De esta manera, han proliferado, sobre todo en los últimos años, nuevas normativas autonómicas que recogen mayores reducciones y bonificaciones y de importe mucho más significativo, lo que indirectamente puede suponer un aliciente para la planificación fiscal y el traslado de personas y capitales entre CCAA con tal de buscar aquella normativa mucho más favorable para el caso concreto.

Para poder ejemplificar las posibles disparidades autonómicas vamos a desarrollar dos casos prácticos y los vamos a resolver siguiendo la legislación de algunas CCAA seleccionadas, con tal de demostrar la diferente carga fiscal que resultará en cada caso. Así pues, para los citados casos prácticos, se han escogido las siguientes autonomías: la Comunidad Valenciana (por ser nuestra Comunidad Autónoma), Castilla-La Mancha, Asturias y las Islas Baleares.

## **1. CASO PRÁCTICO 1**

El 30 de febrero de 2024 se ha producido el fallecimiento de Juan Ruiz por causas naturales. Su cónyuge falleció previamente en el año 2021. Juntos tuvieron un único hijo, Javier, de 28 años. Así pues, tras la muerte de su padre, Javier heredará la totalidad del patrimonio de su padre fallecido.

El patrimonio preexistente de Javier está por debajo de los 390.000 €.

El patrimonio de Juan en la fecha de su fallecimiento es el siguiente:

- Vivienda habitual: 400.000 €
- Cuenta corriente: 30.000 €
- Vehículo: 30.000 €
- Acciones: 50.000 €

Para el cálculo de la base imponible, debemos añadir el ajuar doméstico. Son bienes susceptibles de producir ajuar la vivienda habitual y el vehículo. Así pues, el 3% de 430.000 será 12.900 euros.

La base imponible de la herencia será, por tanto, de 522.900 euros. A continuación, efectuaremos la liquidación en las cuatro CCAA seleccionadas.

**CUADRO 20. Liquidación del ISD en las CCAA seleccionadas**

	Comunidad Valenciana	Asturias	Castilla-La Mancha	Islas Baleares
<b>BASE IMPONIBLE</b>	522.900	522.900	522.900	522.900
(-) REDUCCIONES				
<i>*Vivienda habitual</i>	- 150.000	- 122.606,47	- 122.606,47	- 270.151,20
<i>*Parentesco</i>	- 100.000	-300.000	- 15.956,87	- 25.000
<b>BASE LIQUIDABLE</b>	272.900	100.293,53	384.336,66	227.748,8
(x) TIPO DE GRAVAMEN ( <i>máximo</i> )	25,5%	25,5%	25,5%	1%
<b>CUOTA ÍNTEGRA</b>	48.967,76	23.194,85	76.972,66	2.277,49
(x) COEFICIENTE MULTIPLICADOR	1,000	1,000	1,000	1,000
<b>CUOTA TRIBUTARIA</b>	48.967,76	23.194,85	76.972,66	2.277,49
(-) BONIFICACIONES	99%	-	80%	100%
<b>CUOTA FINAL</b>	<b>489,68 euros</b>	<b>23.194,85 euros</b>	<b>15.394,53 euros</b>	<b>0 euros</b>

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada en el capítulo anterior*

### 1.1. Explicación del caso práctico

#### **Reducciones**

Las reducciones las aplicamos sobre el importe de la base imponible para obtener así la base liquidable. Para ello, en el presente caso práctico, vamos a tener en cuenta la reducción por vivienda habitual y la reducción por parentesco.

Para el caso de la reducción por vivienda habitual (valorada en 400.000 euros) debemos tener en cuenta que existe un límite máximo deducible que adoptaremos en el caso de que el importe que resulte de aplicar el porcentaje de reducción lo supere.

CUADRO 21. Reducción por vivienda habitual en las CCAA seleccionadas

	<b>Comunidad Valenciana</b>	<b>Asturias</b>	<b>Castilla-La Mancha</b>	<b>Islas Baleares</b>
<b>Porcentaje de reducción</b>	95%	95%	95%	100%
<b>Cuantía de reducción</b>	380.000	380.000	380.000	40.000
<b>Límite máximo deducible</b>	150.000 €	122.606,47 €	122.606,47 €	270.151,20 €

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada en el capítulo anterior (cuadro 8)*

En el caso de Asturias, aplicamos el porcentaje del 95% de reducción porque tenemos en cuenta que el valor de la vivienda habitual supera los 240.000 euros y, por lo tanto, le corresponde este porcentaje según la escala aprobada en el artículo 17 bis del 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. Por otro lado, el límite máximo deducible lo sacamos, para esta Comunidad Autónoma, de la normativa estatal puesto que no se regula un límite propio en el citado Decreto Legislativo.

En el caso de Castilla-La Mancha, aplicamos la reducción estatal por vivienda habitual, regulada en el artículo 20 LISD, pues no ha entrado a regular sobre la misma en su normativa autonómica (ver cuadro 1 y 8).

El resto de CCAA han establecido sus propios porcentajes generales de reducción en el 95% o en el 100% sin tener en cuenta el valor de la vivienda habitual, tal y como hemos reflejado arriba. También han establecido sus propios límites máximos deducibles en sus correspondientes normativas autonómicas (Ver cuadro 8).

CUADRO 22. Reducción por parentesco en las CCAA seleccionadas

	<b>Comunidad Valenciana</b>	<b>Asturias</b>	<b>Castilla-La Mancha</b>	<b>Islas Baleares</b>
<b>Reducción dependiendo del grupo</b>	Grupo II de parentesco: cónyuges, ascendientes y descendientes mayores de 21 años			
<b>Cuantía de reducción</b>	100.000 €	300.000 €	15.956,87 €	25.000 €

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada en el capítulo anterior (cuadro 6)*

Tanto la Comunidad Valenciana, como Asturias y las Islas Baleares mejoran la reducción estatal por parentesco en sus respectivas normativas sobre tributos cedidos (ver cuadro 6).

En el caso de Castilla-La Mancha, al no entrar a regular sobre esta cuestión, aplicamos la reducción estatal (ver cuadro 1).

### **Base Liquidable, Tipo de gravamen, cuota íntegra y coeficiente multiplicador**

Calculada la base liquidable pasaremos a aplicar el tipo de gravamen autonómico que las CCAA han regulado en sus correspondientes normativas al aprobar sus propias tarifas autonómicas (ver cuadro 10), salvo en el caso de Castilla-La Mancha, que en defecto de tarifa propia, aplicaremos la estatal (ver cuadro 3).

Obtenida la cuota íntegra pasaremos a aplicar el coeficiente multiplicador correspondiente. En el presente caso, el coeficiente es en todos casos 1 porque el sujeto pasivo se encuentra en el grupo II de parentesco (cónyuges, ascendientes y descendientes mayores de 21 años) y las normativas autonómicas establecen dicho coeficiente para este grupo y este patrimonio preexistente (ver cuadro 14).

En el caso de Castilla-La Mancha aplicamos los coeficientes estatales en defecto de regulación autonómica y Asturias solo aprueba coeficientes multiplicadores propios para el grupo I de parentesco, por lo que para el presente caso también aplicaremos el coeficiente estatal (ver cuadro 4).

Sin embargo, debemos mencionar que es importante siempre acudir a las leyes autonómicas sobre tributos cedidos porque muchas de las CCAA establecen sus propios coeficientes multiplicadores que, además, son distintos entre sí y, en defecto de estos, acudiremos a los estatales.

### **Cuota tributaria, bonificaciones y cuota final**

Obtenida la cuota tributaria tras aplicar los coeficientes multiplicadores, deberemos aplicar las bonificaciones correspondientes aprobadas por las propias CCAA para determinar la cuota final (ver cuadro 17).

Para el caso de Asturias, no existe bonificación sobre la cuota tributaria aplicable al caso.

La Comunidad Valenciana presentan una bonificación del 99% de la cuota para el grupo II de parentesco y las Islas Baleares eliminan la tributación al aprobar una bonificación del 100% para dicho grupo.

Por otro lado, Castilla La-Mancha establece una bonificación del 80% de la cuota tributaria para aquellas bases liquidables superiores a 300.000 € siempre que el sujeto pasivo se encuentre en el grupo I y II de parentesco.

## 2. CASO PRÁCTICO 2

Vamos a tener en cuenta el mismo supuesto anterior, sin embargo, en este caso va a suceder a Juan su hermana Ana Ruiz, de 60 años, puesto que Juan ha fallecido sin cónyuge y sin descendencia ni ascendencia viva.

El patrimonio preexistente de Ana está por debajo de los 390.000 €.

El patrimonio de Juan es el mismo:

- Vivienda habitual: 400.000 €
- Cuenta corriente: 30.000 €
- Vehículo: 30.000 €
- Acciones: 50.000 €

Para el cálculo de la base imponible, debemos añadir el ajuar doméstico. Son bienes susceptibles de producir ajuar la vivienda habitual y el vehículo. Así pues, el 3% de 430.000 será 12.900 euros.

La base imponible de la herencia, por tanto, serán 522.900 euros y a continuación efectuaremos la liquidación en las cuatro CCAA seleccionadas.

**CUADRO 23. Liquidación del ISD en las CCAA seleccionadas**

	<b>Comunidad Valenciana</b>	<b>Asturias</b>	<b>Castilla-La Mancha</b>	<b>Islas Baleares</b>
<b>BASE IMPONIBLE</b>	522.900	522.900	522.900	522.900
<b>(-) REDUCCIONES</b>				
<i>*Vivienda habitual</i>	-	-	-	-
<i>*Parentesco</i>	- 7.993,46	-7.993,46	- 7.993,46	- 8.000
<b>BASE LIQUIDABLE</b>	514.906,54	514.906,54	514.906,54	514.900
<b>(x) TIPO DE GRAVAMEN (máximo)</b>	29.75%	31,25%	29.75%	29.75%
<b>CUOTA ÍNTEGRA</b>	115.947,22	116.828,29	115.203,46	115.102,75
<b>(x) COEFICIENTE MULTIPLICADOR</b>	1,5882	1,5882	1,5882	1,2706
<b>CUOTA TRIBUTARIA</b>	184.147,37	185.546,69	182.966,13	146.249,55
<b>(-) BONIFICACIONES</b>	-	-	-	50%
<b>CUOTA FINAL</b>	<b>184.147,37 euros</b>	<b>185.546,69 euros</b>	<b>182.966,13 euros</b>	<b>73.124,78 euros</b>

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada en el capítulo anterior*

## 2.1. Explicación del caso práctico

### **Reducciones**

En el presente caso práctico, no podemos aplicar la reducción por vivienda habitual puesto que solamente está regulada para los sujetos pasivos adquirentes de la misma que sean cónyuges del causante, ascendientes o descendientes o un pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el fallecido durante los dos años

anteriores a la defunción. Por lo tanto, no es el caso presentado, puesto que se trata de una hermana (pariente colateral) de 60 años.

Por otro lado, en cuanto a la reducción por parentesco en las cuatro CCAA, tendremos en cuenta lo siguiente:

CUADRO 24. Reducción por parentesco en las CCAA seleccionadas

	<b>Comunidad Valenciana</b>	<b>Asturias</b>	<b>Castilla-La Mancha</b>	<b>Islas Baleares</b>
<b>Reducción dependiendo del grupo</b>	Grupo III de parentesco: colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad			
<b>Cuantía de reducción</b>	7.993,46 €	7.993,46 €	7.993,46 €	8.000 €

*Fuente: elaboración propia a partir la normativa autonómica mencionada en el capítulo anterior (cuadro 6)*

En este caso, Castilla-La Mancha no mejora la reducción estatal por parentesco para ningún grupo, por lo que aplicaremos la estatal en todo caso (ver cuadro 1).

La Comunidad Valenciana y Asturias no mejoran la reducción estatal para el grupo III de parentesco, aplicando de nuevo la reducción estatal.

Por último, las Islas Baleares sí aumentan escasamente la citada reducción del grupo III de parentesco hasta los 8.000 € (ver cuadro 6).

### **Base Liquidable, Tipo de gravamen, cuota íntegra y coeficiente multiplicador**

Seguidamente, aplicaremos el tipo de gravamen aprobado por las autonomías en sus correspondientes normativas (ver cuadro 10) a la base liquidable. En el caso de

Castilla-La Mancha, al no haber establecido su propia tarifa, aplicaremos la estatal (ver cuadro 3).

Obtenida la cuota íntegra, deberemos aplicar los coeficientes multiplicadores. Por su parte, Castilla-La Mancha no aprueba sus propios coeficientes, por lo que deberemos aplicar los estatales. Asimismo, Asturias solo establece coeficientes para el grupo I de parentesco, por lo que en este caso también deberemos aplicar los estatales (ver cuadro 4).

Las Islas Baleares sí aprueban un coeficiente distinto al estatal, aplicable al sujeto pasivo colateral de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad del grupo III de parentesco. La Comunidad Valenciana, por su lado, aprueba sus coeficientes multiplicadores propios, pero para este caso el aplicable coincide con el estatal (ver cuadro 14).

### **Cuota tributaria, bonificaciones y cuota final**

Obtenida la cuota tributaria, deberemos aplicar las bonificaciones correspondientes aprobadas por las propias CCAA.

En el presente caso, ni Asturias, ni la Comunidad Valenciana ni Castilla-La Mancha regulan bonificaciones aplicables a sujetos pasivos comprendidos en el grupo III de parentesco (ver cuadro 17); en comparación con las cuantiosas bonificaciones aplicables anteriormente al grupo II de parentesco, que llegaban a alcanzar incluso el 99% de la cuota tributaria.

Únicamente, de las CCAA seleccionadas, las Islas Baleares establecen una bonificación del 50% de la cuota tributaria favorable a aquellos sujetos pasivos incluidos en el grupo III de parentesco que sean colateral de segundo y tercer grado por consanguinidad del fallecido.

### **3. ANÁLISIS DE LOS CASOS ANTERIORES**

En los casos anteriores hemos podido comprobar de manera práctica, a través de un ejemplo bastante sencillo y simple, cómo dependiendo de la Comunidad Autónoma en la que nos encontremos, la tributación en el ISD puede ser realmente desigual.

De esta manera, podríamos afirmar que, en principio, el principio de solidaridad entre todos los españoles y de coordinación, son los primeros que podrían ponerse en entredicho, junto con el de igualdad. Siendo una herencia de importe medio (no yéndonos a valorar grandes fortunas donde las diferencias se incrementan progresivamente): en las Islas Baleares, el descendiente del grupo II de parentesco no tributaría por ISD, en la Comunidad Valenciana que cuenta con una bonificación del 99% de la cuota desde finales de 2023 tendría una cuota bastante simbólica (menor de 500 € para una base imponible mayor de medio millón de euros) y, en cambio, en Asturias y Castilla La-Mancha, el ISD le supondría al sujeto pasivo más de 10.000 € y 20.000 €, respectivamente.

Por consiguiente, parecemos estar ante Impuestos prácticamente distintos y diferenciados en función de la CCAA en la que nos encontremos puesto que, ante una misma situación, la normativa aplicable puede ser francamente dispar con el contribuyente.

A esto le sumamos el trato variado que reciben los herederos en función de la vinculación familiar que tuvieran con el causante de la herencia, cosa que podemos observar al comparar el primer caso con el segundo.

Es cierto que la relación familiar y el grado de parentesco mantenido con el fallecido justifica ciertos beneficios fiscales, lo que supondría una menor tributación para aquellos familiares más cercanos. Aun así, podría afirmarse que las diferencias parecen ser lo suficientemente desproporcionadas para no justificarse en razones objetivas.

El grado de parentesco cercano puede conllevar una mitigación de la carga tributaria, pero no debería, a nuestro juicio, conducirnos a prácticamente ignorar el Impuesto en unos casos y gravar excesivamente en otro.

Así pues, la carga fiscal en el segundo caso es drásticamente superior al primero en todas las CCAA, algunas de las cuales pasan de no tributar prácticamente nada en el primer caso a más de 180.000 € en el segundo.

En definitiva, podría afirmarse, al menos en teoría, que principios como el de coordinación, solidaridad o el de igualdad quedan bastante señalados en los casos prácticos desarrollados, tanto por las diferencias autonómicas en la tributación, como por las diferencias entre los posibles sujetos pasivos del Impuesto en función de la relación familiar existente. La riqueza puesta de manifiesto en el caso de una herencia es la misma independientemente del lugar en el que nos encontremos y del grado de parentesco que mantengamos con el fallecido, por lo que lo mostrado en el ejemplo constituyen grandes problemas que deberían preocuparnos de cara a una posible nueva configuración del Impuesto en un futuro cercano, con el objetivo de poder acabar con los grandes defectos que cada vez en mayor medida parecen entrar en escena en la regulación del Impuesto.



# CAPÍTULO IV: EL FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

---

## **1. ¿REFORMA O SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES?**

Todos los obstáculos expuestos a lo largo del TFM sobre su actual configuración, nos llevan a preguntarnos al final del presente documento si el Impuesto debe seguir existiendo en nuestro país. Así pues, debemos empezar mencionando que, en principio, es un Impuesto que grava una manifestación de riqueza plenamente idónea para ser sometida a gravamen en el momento de la transmisión de bienes y derechos a título lucrativo.

De esta manera, debemos destacar que se trata de una riqueza adquirida por unos beneficiarios que no realizan ningún esfuerzo para su obtención, por lo que estaría plenamente justificado el sometimiento a gravamen de estas adquisiciones para contribuir a una distribución más equitativa de la riqueza<sup>41</sup>.

Siguiendo esta línea, GARCÍA DE PABLOS afirma lo siguiente: “[La] igualdad material, una característica del Estado social y democrático de derecho por la fuerte influencia del principio de solidaridad, cuya finalidad es la superación de las desigualdades que no se consiguen eliminar con la simple igualdad formal, [garantiza] una cierta igualdad de oportunidades en la sociedad española y una justa distribución de la renta nacional. Y, en ese sentido, resulta evidente que las adquisiciones gratuitas son causa y vehículo transmisor de desigualdad, entrando en conflicto principio de igualdad consagrado en el primer artículo de nuestro texto constitucional”<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma”. *Crónica Tributaria*, núm.139, 2011, pág. 81 – 82

<sup>42</sup> *Ibid.*, pág. 82

Por ende, tal y como hemos expuesto anteriormente, como argumento a favor de la existencia del Impuesto, está su participación en la redistribución de la riqueza de nuestro país, algo que se expresa incluso en la propia Exposición de Motivos de la LISD.

Al mismo tiempo, una de las grandes críticas que recibe el ISD es que genera doble imposición. Está claro que la mayoría de las rentas que se transmitirán en una herencia o donación han tributado previamente en otros impuestos en el momento de su obtención, como en el IRPF. En este sentido, CUESTA CABOT, afirmando la doble imposición del ISD, se pronuncia de la siguiente manera: “[...] que estemos ante una doble imposición (,,) y que la Constitución no prohíba la doble imposición, no significa que esta doble imposición sea legítima o adecuada a lo que la sociedad entiende que es el funcionamiento normal de la familia. Es más, creemos que, aunque no exista una prohibición constitucional general de la doble imposición, resulta cuestionable la constitucionalidad de esta doble imposición particular”<sup>43</sup>.

Sin embargo, pese a ser cierto que, con el ISD, se sometería dos veces a gravamen el mismo objeto material, no podemos hablar de una doble imposición como tal, puesto que los hechos imposables son completamente distintos. Por lo tanto, aunque unos mismos bienes o rentas hayan podido gravarse anteriormente cuando se obtuvieron en sede del transmitente de una herencia o donación, lo que se pretende gravar con el ISD es la transmisión gratuita de los mismos posteriormente, puesto que a través de la misma se pone de manifiesto una determinada capacidad económica.

En añadidura, no se puede producir doble imposición cuando los sujetos pasivos en el ISD son el donatario y el causahabiente de las sucesiones, y en su caso, quien había tributado previamente por esas rentas o bienes es el causante y el donante.

Por otro lado, también debemos mencionar las diferencias existentes en la tributación del ISD en función de la Comunidad Autónoma donde se deba liquidar el Impuesto, como bien hemos demostrado a lo largo del presente TFM. Lo determinante, en este sentido, es poder aclarar si dichas diferencias infringen el principio de igualdad,

---

<sup>43</sup> CUESTA CABOT, Gerardo. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la reforma necesaria”. *Diario La Ley*, 2021, p. 4

no por la diversidad normativa que es consecuencia de la cesión de tributos a las autonomías, sino por la desproporcionalidad existente entre las normativas de las CCAA.

Está claro que el ejercicio de las competencias cedidas en materia de ISD por parte de las CCAA puede dar como resultado diferentes cargas fiscales y no por ello se estaría vulnerando el principio de igualdad, puesto que las citadas diferencias estarían plenamente justificadas en la condición del ISD de tributo cedido. Por ello, de manera general, no puede decirse que el Impuesto en sí sea inconstitucional o contrario a algunos principios fundamentales, pero debe examinarse el caso concreto, si la aplicación de una determinada medida o regulación concreta refleja resultados discriminatorios<sup>44</sup>.

En este punto adquieren gran importancia los tribunales y el control que realizan y que hemos expuesto en el apartado referido al principio de igualdad, pues el principio de proporcionalidad es clave para determinar si las diferencias están lo suficientemente justificadas en función de la magnitud de las mismas. Las diferencias de tributaciones autonómicas, según la doctrina del TC, deben ser proporcionadas y conforme a la diversidad territorial para estar amparadas por una justificación objetiva y razonable<sup>45</sup>.

Dicho esto, que la estructura y configuración del Impuesto en sí no sea contraria a la Constitución o a algunos principios fundamentales, no determina que no pueda ser criticable por la diversidad de cuotas tributarias que genera en circunstancias económicas y familiares similares.

Todo esto hace que el Impuesto, ahora tan descentralizado, deba sufrir una cierta armonización general, devolviendo al Estado central algunas de las competencias cedidas a las CCAA para establecer una serie de límites y garantizar un mínimo común de tributación en cualquier punto del territorio español<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> VARONA ALABERN, Juan Enrique. “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”; ob. cit., pág. 9.

<sup>45</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”; ob. cit., pág. 8

<sup>46</sup> GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma”; ob. cit., pág. 92

En este sentido, una de las posibles reformas que podría acometerse, desde mi percepción personal, consistiría en una rebaja de la progresividad del Impuesto, tanto en la tarifa como en los coeficientes multiplicadores, puesto que se trata de un tributo que, aunque no genera una doble imposición como tal, grava fuentes de riqueza que han tributado en otros impuestos previamente a lo largo de la vida.

Los tipos de gravamen máximos, bajo mi percepción personal, no deberían superar el 15%, sobre todo para los grupos I, II y III de parentesco y debería reducirse, al mismo tiempo, el número de tramos significativamente.

En cuanto a los coeficientes multiplicadores, a pesar de proponer la rebaja de los mismos, no soy partidaria de su supresión. Muchos autores defienden dicha supresión porque afirman que la circunstancia que tienen en cuenta (el patrimonio preexistente) está fuera del hecho imponible del Impuesto<sup>47</sup>, pero considero que el ser poseedor de una mayor capacidad económica debe hacerte tributar en una mayor medida en un tributo como este, caracterizado por la ausencia de esfuerzo por parte del beneficiario de la adquisición. Dichos coeficientes multiplicadores, al final, solo hacen que favorecer la función de redistribución de la riqueza del ISD.

Por otro lado, en mi opinión, la reducción por parentesco debería ser eliminada, siguiendo la línea establecida por el Comité de personas expertas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria<sup>48</sup>. De esta manera, somos partidarios de establecer un mínimo exento cuyo importe varíe en función del grado de parentesco y que debería ser lo suficientemente elevado para dejar fuera de tributación aquellas adquisiciones gratuitas de pequeños patrimonios y, de esta manera, poder beneficiar claramente a las clases medias y bajas.

---

<sup>47</sup> CUESTA CABOT, Gerardo. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la reforma necesaria”, ob. cit., pág. 11

<sup>48</sup> COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS. *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022, pág. 711

El Comité de personas expertas establece dicho mínimo exento entre 120.000 y 250.000 euros para los Grupos I y II y entre 20.000 y 50.000 euros para los Grupos III y IV<sup>49</sup>.

Al mismo tiempo, deberían rebajarse las diferencias completamente desproporcionadas que existen en la tributación de familiares en función del grado de parentesco. Los beneficios fiscales a favor de los parientes más cercanos (principalmente, padres e hijos) son claramente desproporcionadas en los últimos tiempos, llegando a eliminar la tributación en los casos más favorables o establecer una cuota simbólica en el ISD. En cambio, un pariente colateral, como un hermano, deberá tributar en las transmisiones gratuitas “mortis causa” sin ningún tipo de bonificación a su favor en la mayoría de CCAA y con una cuota completamente excesiva en comparación con los contribuyentes pertenecientes a los grupos I y II de parentesco. La falta de proporcionalidad en dicha tributación podría hacer que, incluso, se pudiera infringir el principio de igualdad.

Además, pese a que en términos generales y en comparación con otros tributos, la recaudación en el ámbito cuantitativo del ISD es bastante limitada, no deja de ser un recurso económico muy importante para los entes territoriales que deben asumir la importancia que este tiene para su propia financiación<sup>50</sup>.

Así pues, la aprobación de beneficios fiscales no puede dejarse de manera ilimitada en manos de las CCAA puesto que, como hemos visto hasta ahora, la responsabilidad de los políticos con respecto a la gestión de sus propios recursos financieros parece ser escasa y la promesa de reducir impuestos es una buena consigna con la que ganar votos<sup>51</sup>. En este sentido, los gastos autonómicos son cada vez mayores, al asumir la prestación de grandes servicios como la educación o la sanidad, por lo tanto,

---

<sup>49</sup> COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS. *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022, pág. 711

<sup>50</sup> VARONA ALABERN, Juan Enrique. “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”; ob. cit., pág. 2.

<sup>51</sup> DELGADO GONZÁLEZ, Antonio F. “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones, ¿supresión o mantenimiento?” *Quincena fiscal*, núm. 19, 2019, pág. 3

es necesario dar la importancia que se merece a la buena gestión de los ingresos y entre esos recursos económicos, se encuentran los tributos cedidos.

VARONA ALABERN llega a afirmar lo siguiente: “Obrar de este modo, renunciando a una legítima recaudación, cuando los entes autonómicos deben lidiar con sangrantes déficits presupuestarios y cuando ha aumentado notablemente la presión fiscal, incluso en tributos que gravan manifestaciones de riqueza menos claras que las que sujeta el ISD, es una clara irresponsabilidad que el legislador estatal debería corregir”<sup>52</sup>.

Por consiguiente, se debe limitar la posible aprobación por las CCAA de beneficios fiscales que conduzca hasta la casi anulación del Impuesto, aprobando bonificaciones por encima del 90% de la cuota, puesto que, en ningún caso, la cesión de competencias en materia de tributos cedidos a las autonomías se hizo con dicha finalidad.

En este sentido, nos alineamos con la posición mostrada por el Comité de expertos en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria: “En cuanto a las deducciones y bonificaciones sobre la cuota, desde un punto de vista técnico, la mejor opción es la del establecimiento de un límite conjunto máximo cuantificado en términos porcentuales respecto a la cuota íntegra”<sup>53</sup>.

Por ende, como hemos dicho anteriormente, el Estado debe entrar a armonizar la normativa autonómica para así evitar la existencia de diferencias desproporcionadas en el territorio español, aprobando unos mínimos en cuanto a la tarifa, reducciones, deducciones y bonificaciones, tanto al alza como a la baja. No podemos olvidar que el ISD sigue siendo un tributo de titularidad estatal y, por lo tanto, el control del mismo debe recaer sobre el Estado.

A este respecto, no se pretende una uniformidad total del Impuesto en toda España, pero sí una cierta armonización, estableciendo una serie de máximos y mínimos que permita servir de base y guía a las legislaciones autonómicas. Al mismo tiempo, dicha

---

<sup>52</sup> VARONA ALABERN, Juan Enrique. “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”; ob. cit., pág.33.

<sup>53</sup> COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS. *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, ob. cit, pág. 732

regulación permitiría seguir mantenimiento un alto grado de autonomía financiera para las CCAA, pero eliminaría cualquier posibilidad de competencia fiscal entre las mismas.

Esta limitación de las capacidades normativas autonómicas entraría dentro del marco de aplicación del principio de coordinación y solidaridad entre todos los españoles, que limitan el principio de autonomía financiera. Principios que, hasta ahora, parecen haber sido relativamente olvidados, tal y como declara GARCIA DE PABLOS: “Este principio de solidaridad ha sido infringido claramente por las Comunidades al establecer un proceso ilimitado e indefinido de competencia fiscal, que ha afectado negativamente y gravemente a un impuesto de titularidad estatal en contra de los intereses generales del Estado y de las propias Comunidades. Se ha abusado de las capacidades normativas asumidas con la supresión de facto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por las Comunidades (...)”<sup>54</sup>

En definitiva, es completamente necesario y urgente la aprobación de una reforma del ISD que lleve a reforzar algunos aspectos del mismo, que conduzca al equilibrio de principios fundamentales como el de solidaridad y coordinación con el de autonomía financiera y que ceda mayores competencias al Estado para conseguir dichos objetivos. La contribución del ISD a la redistribución de la riqueza, el tratarse de un hecho imponible completamente idóneo de someterse a gravamen sin doble imposición, así como la utilización como recurso financiero autonómico, son motivos suficientes para que dicho Impuesto permanezca en nuestro sistema tributario.

---

<sup>54</sup> GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma”; ob. cit., pág. 96

# CONCLUSIONES

---

Tras el análisis realizado a lo largo del presente TFM sobre la normativa autonómica y estatal del ISD y la configuración del mismo, podemos extraer las siguientes conclusiones.

**Primera.** A lo largo del trabajo, hemos podido comparar las medidas autonómicas aprobadas sobre el ISD, acreditando una cierta disparidad de trato al ciudadano en la tributación de las sucesiones en función de la CCAA en la que debas liquidar el citado Impuesto.

Así pues, en cuanto a la comparativa autonómica realizada, las disparidades de trato se justifican en las diferentes medidas aprobadas y la amplitud de las mismas, que recogemos a continuación:

- En la equiparación de situaciones familiares similares, debemos mencionar que la Rioja parece ser la única autonomía que no entra a establecer un régimen de equiparaciones entre las parejas de hecho y los cónyuges. El resto de CCAA sí aprueban dicha asimilación, aunque algunas establecen ciertos requisitos.

Al mismo tiempo, también son numerosas las CCAA (Andalucía, Asturias, las Islas Canarias, Castilla-La Mancha o la Comunidad de Madrid) que aprueban asimilaciones entre los acogimientos familiares y la adopción para aplicar los beneficios fiscales establecidos en materia de ISD.

- En cuanto a las reducciones por parentesco, Andalucía, Aragón, Asturias, Extremadura y Galicia aprueban grandes y cuantiosas mejoras en comparación con la normativa estatal.

La Comunidad Valenciana, Cataluña, Castilla y León, Cantabria, las Islas Baleares o las Canarias también mejoran la citada reducción, pero sin llegar a los importes de las anteriores autonomías.

Por su parte, la Comunidad de Madrid simplemente redondea las cifras de la reducción estatal y Castilla-La Mancha, la Región de Murcia y la Rioja no entran a regular sobre dicha reducción, aplicándose simplemente los importes de la estatal.

- En las reducciones por discapacidad, Asturias, la Región de Murcia y la Rioja no entran a regular nada al respecto, aplicándose, por tanto, los importes de la reducción estatal. La Comunidad de Madrid, Cantabria y Extremadura, por otro lado, establecen una ligera mejora de la reducción estatal.

Andalucía, Galicia, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, la Comunidad Valenciana, las Islas Baleares y las Canarias mejoran significativamente los importes de la reducción por discapacidad establecida por el Estado. Aragón, por su parte, solo lo hace con aquellos contribuyentes que tuvieran un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

- En cuanto a la reducción por vivienda habitual, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Extremadura y la Región de Murcia no establecen ninguna regulación al respecto.

Cantabria, La Rioja, la Comunidad Valenciana, la Comunidad de Madrid y Cataluña, por otro lado, únicamente mejoran la normativa estatal al disminuir a 5 años el número de años que debe permanecer en el patrimonio del adquirente la vivienda habitual, puesto que el límite de la citada reducción no mejora significativamente para cada sujeto pasivo.

Andalucía, Aragón, las Islas Baleares y las Islas Canarias mejoran la reducción estatal, aumentando el porcentaje de reducción al 99% o 100%

y disminuyendo el número de años que debe permanecer en el patrimonio del causahabiente hasta los 3 o 5 años. Además, las Islas Baleares aumentan el límite de reducción hasta más de 270.000 € y las Islas Canarias hasta los 200.000 €.

Asturias y Galicia, por su parte, establecen una escala de reducción propia en función del valor de la vivienda habitual que va desde el 95% al 99%.

- Entrando a analizar las tarifas autonómicas, Aragón, las Islas Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Extremadura y la Rioja no aprueban su propia tarifa, aplicándose, por tanto, la estatal. Por su parte, Cantabria, la Comunidad de Madrid y la Comunidad Valenciana aprueban su propia tarifa, pero no modifica sustancialmente la estatal.

Cataluña y Andalucía, por otro lado, aprueban sus propias tarifas aplicables en las sucesiones con un número de tramos ligeramente reducido en comparación con la tarifa estatal y con unos tipos impositivos relativamente más bajos.

Asturias, Galicia y las Islas Baleares aprueban sus propias tarifas aplicables únicamente a los grupos I y II de parentesco que reducen considerablemente la tributación en cuanto a tramos y tipos impositivos, especialmente en el caso de las Islas Baleares y Galicia.

Únicamente la Región de Murcia mantiene una tarifa del ISD que, con respecto a la estatal, contiene una ligera subida de los tipos impositivos en los últimos tramos.

- Con respecto a los coeficientes multiplicadores vinculados al patrimonio preexistente y al parentesco, Aragón, las Islas Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Extremadura, la Región de Murcia y La Rioja no aprueban coeficientes propios, aplicándose los estatales.

Cantabria, la Comunidad Valenciana y la Comunidad de Madrid establecen coeficientes multiplicadores propios pero muy similares a los estatales.

Andalucía, por otro lado, aprueba coeficientes multiplicadores únicamente dependiendo del parentesco, independientemente del patrimonio preexistente y coinciden prácticamente con los establecidos por el Estado para aquellos patrimonios más reducidos.

Cataluña, de manera llamativa, reduce los coeficientes multiplicadores de los grupos III y IV de parentesco y, en cambio, aumenta ligeramente los establecidos para los grupos I y II.

Las Islas Baleares, Asturias y Galicia establecen unos coeficientes multiplicadores propios que reducen relativamente los estatales para algunos grupos de parentesco. Por ejemplo, Galicia establece un coeficiente multiplicador de 1 para los grupos I y II de parentesco, independientemente del patrimonio preexistente. Asturias, por su parte, aprueba unos coeficientes multiplicadores propios para el grupo I de parentesco que reducen drásticamente los estatales, situándolos por debajo de 1 y llegando a 0 en el mejor de los casos.

- Por último, en cuanto a las bonificaciones, Andalucía, Extremadura, Castilla y León, Cantabria, la Región de Murcia, La Rioja, la Comunidad de Madrid, las Islas Baleares y la Comunidad Valenciana aprueban bonificaciones superiores al 90% de la cuota tributaria para las sucesiones en las que los sujetos pasivos pertenezcan a los grupos I y II de parentesco.

Aragón y Galicia, por su parte, establecen una bonificación del 99% de la cuota tributaria pero únicamente a favor de los descendientes menores de 21 años.

Asimismo, las Islas Baleares también aprueban una bonificación del 50% de la cuota para los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y otra del 25% de la cuota para el resto de los contribuyentes pertenecientes al grupo III de parentesco. Cantabria establece, de la misma manera, una bonificación del 50% de la cuota a favor de los contribuyentes que sean colaterales de segundo grado de consanguinidad y la Comunidad de Madrid establece una bonificación del 25% de la cuota a favor de aquellos sujetos pasivos que sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante.

Las Islas Canarias, además, establecen una bonificación del 99,9% de la cuota para aquellos sujetos pasivos incluidos en el grupo I, II y III de parentesco.

Castilla-La Mancha, por otro lado, establece amplias bonificaciones de la cuota del ISD (entre el 80 y el 100%), en función de la cantidad de base liquidable, para aquellos sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco.

Cataluña aprueba una bonificación del 99% a favor del cónyuge del causante y determina que los grupos I y II de parentesco pueden aplicar una bonificación en el porcentaje medio ponderado que resulte de la aplicación para cada tramo de base imponible de los porcentajes establecidos en unas tablas incluidas en la normativa autonómica.

Asturias, Castilla-La Mancha y la Comunidad Valencia, además, aprueban bonificaciones superiores al 95% de la cuota tributaria, a favor de aquellos sujetos pasivos que cuenten con grandes porcentajes de discapacidad.

**Segunda.** Asimismo, ha quedado acreditado que, en función del grado de parentesco mantenido con el causante, en las transmisiones lucrativas “mortis causa” la tributación es significativamente distinta.

Aquellos sujetos pasivos del Impuesto, por ejemplo, colaterales de segundo grado del causante deberán tributar en la mayoría de CCAA sin ningún tipo de bonificación aplicable al caso, lo que determinará que tengan que hacer frente a cuotas tributarias drásticamente superiores a las que le correspondería pagar a un descendiente del grupo II de parentesco, tal y como podemos observar al comparar los casos prácticos realizados.

En estos casos, el grado de parentesco puede justificar ciertos beneficios fiscales a favor de unos y no de otros, puesto que el grado de parentesco más próximo es un motivo suficientemente válido para respaldar la menor tributación de los familiares más cercanos. Sin embargo, la diferencia es, a nuestro juicio, claramente desproporcionada, puesto que un hermano no debería tributar diez veces más que un ascendiente o descendiente que tendrá que hacer frente, en la mayoría de los casos, a una cuota simbólica.

**Tercera.** Es cierto que no podemos afirmar que el ISD se trate de un Impuesto inconstitucional o discriminatorio ni contrario de manera general al principio de igualdad, puesto que, aunque es cierto que determinadas medidas de las CCAA con respecto al mismo han sido anuladas por dichos motivos, se trata de un tributo que grava una fuente de riqueza válida y que se adquiere sin esfuerzo por parte del beneficiario. De esta manera, gravar dichas adquisiciones a título lucrativo de bienes y derechos favorecería una redistribución más equitativa de la riqueza.

En este sentido, hemos reproducido en el correspondiente apartado, cómo han sido declaradas contrarias al principio de igualdad por los tribunales determinadas normas que exigían como requisito para la aplicación de un beneficio fiscal en las sucesiones, la residencia del sujeto pasivo en la Comunidad Autónoma donde debía liquidar el ISD. En este caso, los tribunales mencionaron la existencia de una discriminación por razón de residencia que no estaba amparada por ningún fin constitucionalmente legítimo, ni por ninguna finalidad objetiva y razonable.

Asimismo, se debe negar que en las sucesiones se produzca doble imposición, puesto que, aunque puedan gravarse bienes o derechos por los que ya se ha tributado en la vida del causante, por ejemplo, mediante el IRPF; lo que se pretende gravar con el ISD es la transmisión gratuita de los mismos posteriormente ya que, a través de la misma, se pone de manifiesto una cierta capacidad económica. Por lo tanto, los hechos imposables son completamente distintos, aunque recaigan sobre los mismos bienes y derechos.

De igual modo, no se puede producir doble imposición puesto que los sujetos pasivos que deben tributar en los citados Impuestos son distintos, tributará primero el donante o causante en vida por los bienes o derechos que obtenga y, posteriormente, hará frente al ISD el donatario o causahabiente que adquiere la transmisión a título lucrativo

**Cuarta.** Parece demostrada a lo largo del trabajo la falta de coordinación creciente en las relaciones entre las CCAA y entre estas y el Estado central, incluso con la declaración de los tribunales españoles de determinadas medidas autonómicas como discriminatorias. De igual modo, parece bastante evidente que el principio de solidaridad entre todos los españoles ha sido uno de los grandes olvidados por parte de los entes territoriales en el ejercicio de las competencias normativas en materia de ISD.

No podemos olvidar que los principios de solidaridad entre todos los españoles y coordinación entre las Haciendas de las CCAA y el Estado central son límites claros al principio de autonomía financiera que disfrutaban las CCAA. Así pues, el ISD debe alcanzar de manera urgente un difícil equilibrio entre todos estos principios mencionados, lo que permitiría la existencia de diferencias razonables de tributación entre las CCAA, siempre que estas no se demuestren desproporcionadas en la realidad práctica.

En este sentido, es posible alcanzar dicho equilibrio, además, sin ser necesario la uniformidad total del Impuesto, siempre que se mantenga una cierta armonización de la que hablaremos a continuación.

Asimismo, debemos mencionar que en el ISD se pone en entredicho el principio de seguridad jurídica pues la aprobación de significativas reformas y cambios en las normativas autonómicas y en periodos relativamente cortos de tiempo, pone en duda el respeto al citado principio.

**Quinta.** La competencia fiscal desatada entre CCAA y la casi anulación del Impuesto por parte de algunas regiones hace necesario que el Estado debe recuperar un mayor protagonismo y asumir una cierta responsabilidad. El ISD sigue siendo un Impuesto de titularidad estatal, puesto que tal y como se afirma en el artículo 10 LOFCA, los tributos cedidos son los establecidos y regulados por el Estado, aunque parte de la recaudación se ceda total o parcialmente a las CCAA.

A este respecto, la recaudación en materia de ISD es un recurso financiero de relevancia considerable para unas CCAA que cada vez cuentan con mayores gastos. La única manera de frenar la creciente aprobación de amplios beneficios fiscales que suprimen el Impuesto o crean cuotas simbólicas en cada territorio autonómico es que el Estado central lo impida, estableciendo límites claros en las capacidades normativas cedidas.

**Sexta.** Siguiendo lo dispuesto en la conclusión anterior, es necesario abordar la reforma urgente del Impuesto, garantizando en todo el territorio español un mínimo de tributación y realizando una tarea urgente de armonización de las competencias cedidas a las CCAA al amparo del principio de proporcionalidad, coordinación y solidaridad entre todos los españoles.

Armonizar en cierta medida el Impuesto parece ser la única salida para asegurar la supervivencia del mismo, evitando de esta manera que se produzcan grandes diferencias en las cuotas tributarias del ISD en situaciones similares en función del lugar de tributación.

De esta forma, en la reforma del ISD que debe llevarse a cabo, bajo mi percepción personal, se deberían adoptar las siguientes medidas:

- Rebaja de la progresividad del Impuesto en cuanto a la tarifa y los coeficientes multiplicadores. Asimismo, sería necesario disminuir el número de tramos de la tarifa.

- Eliminar la reducción por parentesco, estableciendo a cambio un mínimo exento cuyo importe dependería del grado de parentesco mantenido con el causante en las sucesiones.
- Deben reducirse las diferencias mostradas en la tributación en función del grado de parentesco mantenido con el causante, puesto que actualmente se muestran claramente desproporcionadas, especialmente si comparamos el grupo I y II con el III.
- Se debe prohibir a las CCAA la posibilidad de aprobar beneficios fiscales que anulen casi por completo el Impuesto, estableciendo cuotas tributarias simbólicas, como actualmente ocurre con un gran número de autonomías que aprueban bonificaciones tributarias por encima del 90% para los grupos I y II de parentesco.
- El Estado debe armonizar el Impuesto estableciendo unos mínimos y máximos en cuanto a tarifa, coeficientes, reducciones, bonificaciones y deducciones. En cuanto a las bonificaciones y deducciones especialmente, debe establecerse un límite conjunto claro que no debe sobrepasarse.
- Finalmente, debe aprobar un mínimo de tributación que debe respetarse en cualquier parte del territorio español.

# BIBLIOGRAFÍA

---

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. “Cuadro de delimitación de competencias y normativa aplicable Estado/Comunidades Autónomas de Régimen Común (Impuesto sobre Donaciones)”. Disponible en: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/modelo-651-impue\\_\\_\\_\\_\\_aciones-autoliquidacion-adquisicion-intervivos\\_/cuadro-delimitacion-competencias.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/modelo-651-impue_____aciones-autoliquidacion-adquisicion-intervivos_/cuadro-delimitacion-competencias.html)

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. “Cuadro de delimitación de competencias y normativa aplicable Estado/Comunidades Autónomas de Régimen Común (Impuesto sobre Sucesiones)”. Disponible en: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/modelo-650-impue\\_\\_\\_\\_\\_iones-autoliquidacion-adquisicion-causa\\_/cuadro-delimitacion-competencias.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/modelo-650-impue_____iones-autoliquidacion-adquisicion-causa_/cuadro-delimitacion-competencias.html)

AGENCIA TRIBUTARIA VALENCIANA. “Successions i donacions”. Disponible en: <https://atv.gva.es/en/sucesiones-y-donaciones>.

COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS. *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022. Disponible en: [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)

CUESTA CABOT, Gerardo. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la reforma necesaria”. *Diario La Ley*, 2021, pp. 1-14.

DELGADO GONZÁLEZ, Antonio F. “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones, ¿supresión o mantenimiento?” *Quincena fiscal*, núm. 19, 2019, pp. 1-4

GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix:

- “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios”. *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 20/09,

pp. 1-152. Disponible en:  
[https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2009\\_20.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2009_20.pdf)

- “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma”. *Crónica Tributaria*, número 139, 2011, pp. 79 - 106. Disponible en:  
<https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/139.pdf#page=79>

GARCÍA RUIZ, J. Luis y GIRÓN REGUERA, Emilia. “Los sistemas forales de concierto y convenio económico como factor diferencial en el Estado autonómico”. *Estudios de Derecho Constitucional: homenaje al profesor D. Joaquín García Morillo*, 2001, pp. 1 - 31

M. CALVET, Josep. “Guerra abierta entre el Gobierno y el Senado por la eliminación del impuesto de sucesiones”. *La Vanguardia*, 19 de diciembre de 2023. Disponible en:  
<https://www.lavanguardia.com/politica/20231219/9461619/guerra-abierta-gobierno-senado-eliminacion-impuesto-sucesiones.html>

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “El diagnóstico del Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. En el informe de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica”. *Quincena fiscal*, núm. 17, 2017, pp. 1 - 8.

MONTAGUT COSTAFREDA, Enric. “El impuesto sobre sucesiones y donaciones como arma de los partidos políticos”. *Cinco Días-El País*, 07 de diciembre de 2023. Disponible en: [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2023/12/07/legal/1701936514\\_439933.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2023/12/07/legal/1701936514_439933.html)

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”. *Quincena fiscal*, núm. 18, 2015, pp. 1 - 21.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Eva María. “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”. *Revista de Estudios Jurídicos* núm. 15, 2015, pp. 1 - 31.

TAJADURA TEJADA, Javier. “El principio de solidaridad en el Estado Autonómico”. *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 32, 2007, pp. 69 -102. Disponible en: <https://revistasonline.inap.es/index.php/CDP/article/view/9504/9443>

VARONA ALABERN, Juan Enrique. “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones”. *Quincena fiscal*, núm. 15, 2014, pp. 1-40.

VÁZQUEZ DEL RÍO, Maite. “María Jesús Montero ataca al PP con la centralización fiscal”. *Moncloa*, 11 de octubre de 2023. Disponible en: <https://www.moncloa.com/2023/10/11/hacienda-centralidad-fiscal-pp-2225595/>

VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 5ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022.

#### ANEXO NORMATIVO

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Publicado en: «Gaceta de Madrid» núm. 206, de 25 de julio de 1889. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>

Constitución Española. Publicado en: «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

#### **Leyes:**

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. Publicado en: «BOE» núm. 305, de 19 de diciembre de 2009. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375>

Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. Publicado en: «BOE» núm. 315, de 31 de diciembre de 1996. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1996-29118>.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Publicado en: «BOE» núm. 303, de 19 de diciembre de 1987. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Publicado en: «BOE» núm. 236, de 01 de octubre de 1980. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>

#### ***Leyes autonómicas:***

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. Publicado en: «DOGV» núm. 3153, de 31 de diciembre de 1997, «BOE» núm. 83. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-8202&b=25&tn=1&p=20061228#a12bis>

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. Publicado en: «BOA» núm. 128, de 28 de octubre de 2005. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOA-d-2005-90006>

Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. Publicado en: «BOE» núm. 20, de 23 de enero de 2007. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2007-1348>

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. Publicado en:

«BOCT» núm. 128, de 02 de julio de 2008. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCT-c-2008-90028>

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. Publicado en: «BOC» núm. 77, de 23 de abril de 2009. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOC-j-2009-90008&tn=1&p=20230905#top>

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. Publicado en: «BOCM» núm. 255, de 25 de octubre de 2010. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCM-m-2010-90068>

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. Publicado en: «BORM» núm. 24, de 31 de enero de /2011, «BOE» núm. 144, de 17 de junio de 2011. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-10542>

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. Publicado en: «DOG» núm. 201, de 20 de octubre de 2011, «BOE» núm. 279, de 19 de noviembre de 2011. Disponible en: <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. Publicado en: «BOCL» núm. 180, de 18 de septiembre de 2013. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCL-h-2013-90254>

Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. Publicado en: «DOCM» núm. 232, de 29 de noviembre de 2013. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-1368>

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. Publicado en: «BOIB» núm. 77, de 07 de junio de 2014, «BOE» núm. 160, de 02 de julio de 2014. Disponible en: <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. Publicado en: «BOPA» núm. 251, de 29 de octubre de 2014, «BOE» núm. 29, de 03 de febrero de 2015. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-945>

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. Publicado en: «BOE» núm. 289, de 28 de noviembre de 2017. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-13750>

Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, 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. Publicado en: «DOE» núm. 99, de 23 de mayo de 2018, «BOE» núm. 148, de 19 de junio de 2018. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2018-8159>

Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Publicado en: «BOJA» núm. 206, de 26 de octubre de 2021, «BOE» núm. 263, de 03 de noviembre 2021. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-17915>

Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales

vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos. Publicado en: «BOE» núm. 87, de 9 de abril de 2024. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2024-6951>

***Reglamentos:***

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Publicado en: «BOE» núm. 275, de 16 de noviembre de 1991. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-27678>

***Disposiciones derogadas:***

Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos. Publicado en: «BOE» núm. 127, de 26 de mayo de 2009. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-8667>

**ANEXO JURISPRUDENCIAL**

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea:**

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12).

**Tribunal Supremo:**

Sentencia del Tribunal Supremo 342/2020, de 10 de marzo. Disponible en: <https://app.vlex.com/#vid/845416457>

## **Tribunal Constitucional:**

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. Publicado en: BOE núm. 89, de 14 de abril de 1987. Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/769>

Sentencia del Tribunal Constitucional 46/1990, de 15 de marzo. Publicado en: BOE núm. 85, de 09 de abril de 1990. Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1471>

Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1990, de 26 de abril. Publicado en: BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990. Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1500>

Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre. Publicado en: «BOE» núm. 266, de 6 de noviembre de 1990. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1990-26930>

Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1991, de 28 de febrero. Publicado en: «BOE» núm. 74, de 27 de marzo de 1991. Disponible en: [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-T-1991-7806](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1991-7806)

Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2007, de 18 de enero. Publicado en: «BOE» núm. 40, de 15 de febrero de 2007. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-2007-3154>

Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo. Publicado en: BOE núm. 98, de 24 de abril de 2015. Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/24393>

Sentencia del Tribunal Constitucional 52/2018, de 10 de mayo. Publicado en: BOE núm. 141, de 11 de junio de 2018. Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/25657>

Auto del Tribunal Constitucional 182/1986, de 26 de febrero. Disponible en:  
<https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/10202>



