



**VNiVERSIDAD
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

TRABAJO FIN DE GRADO

DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

Departamento: Derecho Administrativo, Financiero y Procesal

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

Curso 2021/2022

EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA. NECESIDAD DE UNA INMINENTE REFORMA

Nombre del/la estudiante: Beatriz Zapico Carrasco

Tutor: Rosa María Alfonso Galán

Mes Junio **Año** 2022

TRABAJO FIN DE GRADO

**DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

Departamento: Derecho Administrativo, Financiero y Procesal

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

TÍTULO (en español)

**EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y
DONACIONES EN ESPAÑA.
NECESIDAD DE UNA INMINENTE
REFORMA**

TITLE (en inglés)

**THE INHERITANCE AND GIFT TAX
IN SPAIN. IN NEED OF AN IMMINENT
TAX REFORM**

Nombre del/la estudiante: Beatriz Zapico Carrasco
e-mail del/a estudiante: beazapico@usal.es

Tutor/a: Rosa María Alfonso Galán

INDICE DE CONTENIDOS

| | |
|---|----|
| RESUMEN..... | 1 |
| ABSTRACT | 2 |
| 1. INTRODUCCIÓN..... | 3 |
| 2. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES | 4 |
| 2.1. Objeto, naturaleza y ámbito de aplicación..... | 5 |
| 2.1.1. Objeto y naturaleza..... | 5 |
| 2.1.2. Ámbito de aplicación..... | 6 |
| 2.2. Hecho imponible..... | 7 |
| 2.3. Sujeto pasivo..... | 9 |
| 2.4. Ámbito temporal del ISD..... | 10 |
| 2.5. Estructura del ISD..... | 10 |
| 2.5.1. Base imponible..... | 11 |
| 2.5.1.1. Base imponible en las adquisiciones mortis causa..... | 12 |
| 2.5.1.2. Base imponible en las adquisiciones inter vivos..... | 14 |
| 2.5.2. Base liquidable..... | 15 |
| 2.5.2.1. Base liquidable en las adquisiciones mortis causa..... | 15 |
| 2.5.2.2. Base liquidable en las adquisiciones inter vivos..... | 18 |
| 2.5.3. Deuda tributaria..... | 18 |
| 2.5.3.1. Cuota íntegra | 18 |
| 2.5.3.2. Cuota tributaria | 20 |
| 2.5.3.3. Cuota líquida..... | 21 |
| 2.6. Liquidación y pago del ISD..... | 21 |
| 3. CESIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS | 23 |
| 3.1. Competencias cedidas..... | 24 |
| 3.2. Comparativa del ISD entre las distintas Comunidades Autónomas..... | 28 |
| 3.2.1. Castilla y León..... | 28 |
| 3.2.2. Comunidad de Madrid..... | 29 |
| 3.2.3. Comunidad Valenciana..... | 30 |
| 3.2.4. Principado de Asturias..... | 31 |

| | |
|---|----|
| 3.3. Caso de estudio de adquisición mortis causa comparativo entre las distintas Comunidades Autónomas..... | 31 |
| 4. PROBLEMAS NACIONALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES..... | 35 |
| 4.1. Planteamiento de inconstitucionalidad del ISD en relación a los principios constitucionales | 36 |
| 4.1.1. <i>Principio de igualdad y de generalidad</i> | 36 |
| 4.1.2. <i>Principio de capacidad económica</i> | 38 |
| 4.1.3. <i>Principio de progresividad y no confiscatoriedad</i> | 38 |
| 4.2. Otros principios inconstitucionales afectados por el ISD..... | 40 |
| 4.2.1. <i>Principio de coordinación y principio de solidaridad</i> | 40 |
| 4.2.2. <i>Principio de seguridad jurídica</i> | 42 |
| 5. SITUACIÓN ACTUAL Y FUTURA DEL ISD..... | 42 |
| 5.1. Posturas doctrinales acerca de la supresión o mantenimiento del impuesto..... | 43 |
| 5.1.1. <i>Defensores del mantenimiento del ISD</i> | 43 |
| 5.1.2. <i>Detractores del mantenimiento del ISD</i> | 45 |
| 5.1.3. <i>Defensores de una necesaria reforma del ISD</i> | 47 |
| 5.2. Reforma del ISD..... | 49 |
| 6. CONCLUSIONES..... | 52 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 54 |
| LEGISLACIÓN..... | 57 |
| JURISPRUDENCIA..... | 58 |
| ANEXOS..... | 59 |

INDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 3.1. Comparativa autonómica del ISD en adquisiciones mortis causa

INDICE DE CUADROS

Cuadro 2.1. Naturaleza del ISD

Cuadro 2.2. Estructura del ISD (“mortis causa” e “intervivos)

Cuadro 2.3. Base Imponible en adquisiciones “mortis causa”

Cuadro 2.4. Reducciones a la BI del ISD

Cuadro 2.5. Tipo de gravamen estatal del ISD

Cuadro 2.6. Coeficientes multiplicadores estatales del ISD

Cuadro 3.1. Cálculo BI.

INDICE DE ABREVIATURAS

| | |
|----------|---|
| BI | Base Imponible |
| BL | Base Liquidable |
| CI | Cuota Íntegra |
| HI | Hecho Imponible |
| IP | Impuesto sobre el Patrimonio |
| ISD | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| ITPyAJD | Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados |
| LGT | Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria |
| LIS | Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades |
| LISD | Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| op. cit. | Obra previamente citada |
| p./pp. | Página/Páginas |
| RISD | Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| STC | Sentencia del Tribunal Constitucional |
| vid. | Véase |

RESUMEN

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene como principal objetivo una aproximación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el contexto actual, así como, el ajuste previsible del mismo en el futuro próximo. En primer lugar, se ofrece una descripción de los aspectos generales del ISD, entre los cuales, cabe destacar el estudio de la estructura liquidativa del impuesto. A continuación, se examina la controvertida cesión competencial que, en estos términos, el Estado ha venido realizando a favor de las Comunidades Autónomas, junto a la desmedida aplicación de la capacidad normativa que éstas han ejercido ocasionando importantes desigualdades. A ello, le acompaña una referencia a la discutible satisfacción de los principios constitucionales por parte de un sector de la doctrina y el pronunciamiento que, en ocasiones ha sido necesario por el Tribunal Constitucional. Finalmente, dado que se trata de uno de los impuestos más rebatidos en España, se ofrece una recapitulación de las distintas posturas doctrinales detractoras y defensoras del mantenimiento del impuesto y los argumentos en los que se sostienen, así como, la solución mayoritaria en virtud de la cual se aboga una necesaria reforma, si bien no completa, pero ya iniciada por el Comité de Personas Expertas.

Palabras Clave: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cesión competencial, desigualdades, principios constitucionales, reforma.

ABSTRACT

The main purpose of this Thesis is to set an approximation to the Inheritance and Gift Tax in the current situation, as well as its foreseeable adjustment in the near future. To begin with, a complete description of the main features related to IGT is offered, considering the analysis of the tax liquidation structure as one of the most highlighting aspects worth to be mentioned. Furthermore, the controversial assignment of jurisdiction carried out by the national state in favor of its main regions is examined, together with the excessive application of the normative powers the latter have unevenly exercised. Subsequently, a deep research on how the constitutional principles can be damaged in need of a decisive study and pronouncement by the Constitutional Court has been developed. Moreover, in regard to the highly contested tax the IGT is in Spain, a detailed summary of the different doctrinal positions, considering both detractors and defenders of the maintenance of the IGT and the arguments in which they are sustained is elaborated. Finally, as it is generally stated among the intellectuals, the more suitable solution advocates to a necessary reform, although not complete, but already initiated by the Committee of experts.

Keywords: Inheritance and Gift Tax, assignment of jurisdiction, inequalities, constitutional principles, reform.

1. INTRODUCCIÓN

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene por objeto el análisis del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), así como el asentamiento que dicho tributo tiene en nuestro ordenamiento jurídico y en la sociedad actual. Ello, sin olvidar los constantes problemas y dificultades que giran en torno a la regulación del mismo junto con las consecuencias de las que ello deriva.

Como punto de partida, el ISD es un impuesto de vieja tradición y fuerte arraigo histórico¹. Se trata de un tributo eminentemente polémico, tanto por la presunta inconstitucionalidad que, con frecuencia, ha sido objeto de discusión, como por las desventajas generadas por las actuales desigualdades en la regulación del ISD en las diferentes Comunidades Autónomas. Además, detenta una gran repercusión en su modalidad *mortis causa* con respecto a los causahabientes² que, en numerosas ocasiones, por ausencia de liquidez suficiente para hacer frente al mismo se ven obligados a renunciar a sus herencias. En consecuencia, es en todo ello en lo que encuentra este Trabajo de Fin de Grado la justificación de su elaboración.

Con el fin de realizar satisfactoriamente el estudio del ISD, se han estudiado distintas fuentes bibliográficas y materiales jurídicos recientes que han permitido analizar en profundidad la estructura y situación actual del impuesto. Asimismo, los contenidos legales, entre los que destaca la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, son la base sobre la que se asienta el trabajo. En este sentido y en lo referido a la metodología empleada, cabría indicar que, fundamentalmente predomina la metodología descriptiva combinada con la analítica en tanto que se parte de la explicación del ISD y su estructura, y se detalla el comportamiento del mismo en cada una de las cuestiones que, a día de hoy, suscita mayor controversia. No obstante, resulta adecuado completar el análisis descriptivo del impuesto con las distintas corrientes doctrinales que se han venido pronunciando sobre cada una de las controversias suscitadas en torno al régimen regulador del mismo y al cumplimiento de los principios constitucionales a la luz de su posible reforma o supresión.

¹ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra, 13ª ed., 2008, p. 424.

² Dígase de aquellos sujetos que son beneficiarios de una herencia o legado, independientemente de las estipulaciones que pudieran establecer las partes o, en su caso, el testador, vid. <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/causahabiente/causahabiente.htm>

En último lugar, es preciso señalar que el trabajo se estructura de la siguiente manera. En primer lugar, se proporciona una descripción de los aspectos generales del ISD, tales como el objeto, naturaleza y ámbito de aplicación, a la que se suma la determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, ámbito temporal y estructura del ISD. Más adelante, se aborda la cuestión relativa a la cesión competencial del ISD a las Comunidades Autónomas y las desproporcionadas desigualdades que ha ocasionado el ejercicio de su divergente potestad normativa, a lo que le acompaña el estudio del impuesto en varias de las Comunidades Autónomas entre las que cabe destacar un mayor contraste en su tributación, junto con un caso de estudio referido a una adquisición mortis causa en la que se puede apreciar la diferente contribución a la que habría de enfrentarse el contribuyente atendiendo al punto de conexión de la residencia habitual. Posteriormente, se incluye una especial mención a los principales problemas que, a nivel nacional, ostenta el ISD en el cumplimiento de ciertos principios constitucionales, así como la presunta inconstitucionalidad que se ha llegado a plantear en algunas ocasiones. Finalmente, se ofrece una reflexión sobre la discusión doctrinal vigente acerca de la supresión, mantenimiento y reforma del impuesto.

2. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El ISD es uno de los grandes tributos de nuestro ordenamiento jurídico, que, encuentra su regulación a través de diversos textos normativos. Particularmente, el instrumento por antonomasia es la **Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, que, se desarrolla en el **Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre**. No obstante, la controvertida cesión normativa a las Comunidades Autónomas de régimen común las habilita para complementar las disposiciones estatales en esta materia³.

A la luz de dichas disposiciones normativas, es preciso abordar, a continuación, los principales aspectos generales y estructura liquidativa para facilitar el entendimiento y funcionamiento del mismo.

³ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, op., cit., p.424

2.1. Objeto, naturaleza y ámbito de aplicación

2.1.1. Objeto y naturaleza

En primer lugar, el **objeto y naturaleza** del ISD queda configurado en el artículo 1 de la LISD. En concreto, dicho tributo tiene como objeto de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas a título lucrativo por las personas físicas, ya sea vía actos *inter vivos*, en el caso de las donaciones, o vía actos *mortis causa*, en el caso de las sucesiones⁴.

En lo referente a la naturaleza del impuesto, se puede definir como un tributo directo y subjetivo⁵. Se establece su carácter **directo** ya que, como se viene mencionando, el hecho imponible del mismo comprende los incrementos patrimoniales obtenidos por las personas físicas de manera gratuita al verificar su adquisición⁶. En cuanto a su naturaleza **subjetiva**, queda claramente justificada al tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes mediante la existencia de reducciones y coeficientes aplicables a la base imponible y a la cuota tributaria que consideran todo tipo de situaciones.

Asimismo, de la propia LISD se puede inferir como un impuesto **personal**, por ser la persona física el elemento concluyente en la determinación de su hecho imponible. A este respecto, cabría especificar que, sería el Impuesto de Sociedades el que gravaría los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas jurídicas, lo cual ha generado discusiones en la doctrina por el carácter ventajoso de este último en determinadas circunstancias⁷.

El ISD, además, se caracteriza por devengarse de forma **instantánea** en tanto que su presupuesto de hecho se realiza aisladamente y de forma precisa en un momento determinado como consecuencia de un acto no periódico⁸.

⁴ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, op., cit., p.424

⁵ Es el artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como el mismo precepto del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el que regula la naturaleza del impuesto.

⁶ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., *Guía del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Valencia, 3ª ed, 2006, pp. 23-25.

⁷ Interpretación conjunta del artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del artículo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Previsión también dispuesta en el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Todo ello reflejado en el manual de LASARTE ÁLVAREZ, J., *La Familia ante el Derecho Tributario*, Comares, Granada, 2005, p. 261.

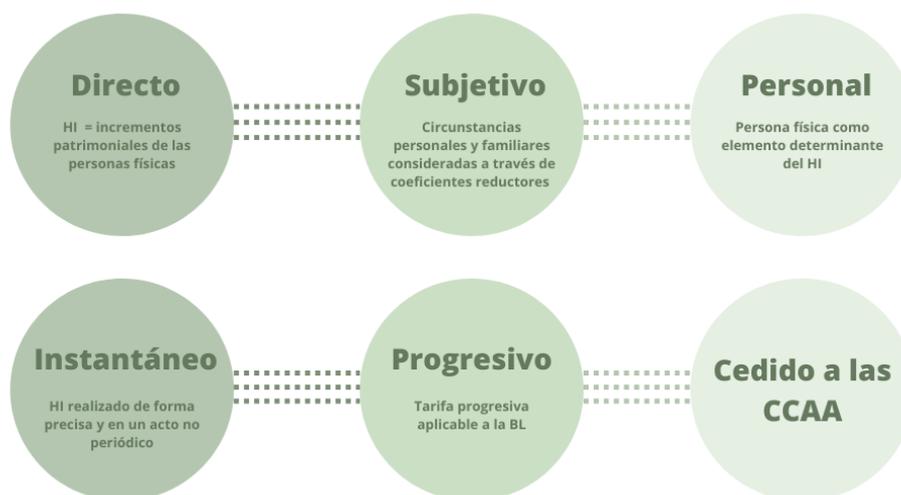
⁸ <https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones-isd-21791>

Por su parte, el carácter **progresivo** del impuesto objeto de análisis se aprecia en cuanto a que su cuota tributaria viene configurada por una tarifa progresiva. En este sentido, cuanto más elevada sea la base liquidable del impuesto, en mayor medida aumentará la cuota a pagar por parte del contribuyente.

Por último, debe ser objeto de mención su carácter como **impuesto cedido** a las Comunidades Autónomas⁹. La concesión de la potestad normativa en la regulación del tributo conferida a las autonomías ha generado notables desventajas entre unas y otras. Es por ello que, dicha cuestión se abordará con mayor detalle en su correspondiente apartado del trabajo.

Con fines aclaratorios, obsérvese en el Cuadro 2.1 que se muestra, a continuación, la distinción de las principales características y naturaleza del ISD.

Cuadro 2.1. Naturaleza del ISD



Fuente: Elaboración propia

2.1.2. Ámbito de aplicación

El ISD, con carácter general, es exigible en todo el territorio español¹⁰. Ahora bien, es preciso hacer distinción entre Comunidades Autónomas de régimen especial o foral y de régimen común.

⁹ Así lo dispone el artículo 25.1 c) y 37 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, reguladores respectivamente de la cesión competencial del ISD y de su alcance

¹⁰ Es el artículo 2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el que regula toda la cuestión relativa al ámbito territorial del ISD y sus particularidades, así como los artículos

Por lo que se refiere a las primeras, los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad de Navarra cuentan con un fuero especial en virtud del cual les resultará de aplicación lo previsto en su propio Régimen Tributario Foral de Concierto y de Convenio Económico, respectivamente. Así, habrá que estar a lo dispuesto en su correspondiente normativa para atender a las particularidades de los dichos regímenes especiales¹¹.

Por su parte, las Comunidades Autónomas restantes se suscriben al régimen común. Es decisivo el papel que han adoptado estas autonomías en materia de regulación de este impuesto, pues, a diferencia de muchos otros, en este caso, se ha producido una concesión de competencias no solo recaudatorias, sino también normativas. En este sentido, podrán asumir la regulación de reducciones a la BI, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota¹². Por este motivo, la regulación del impuesto tampoco es homogénea dentro de las propias Comunidades Autónomas de régimen común.

No obstante, la propia LISD insiste en tener en consideración, del mismo modo, lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales objeto de aplicación de nuestro ordenamiento jurídico interno¹³.

2.2. Hecho imponible

En términos generales, el hecho imponible hace alusión al presupuesto de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Se trata de un elemento revestido de vital importancia al constituir el hecho configurador de cada tributo¹⁴.

5 y 6 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹¹ Concretamente, dicha normativa son la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

¹² En particular, el alcance de las competencias normativas en el ISD encuentra su regulación en el propio artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. A efectos de desarrollar el alcance competencial normativo y para una mayor profundización en su entendimiento vid. LAGO MONTERO, J. M., GIL RODRÍGUEZ, I., GUERVÓS MAÍLLO, M. A., y ALFONSO GALÁN, R., *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán*, Dykinson, Madrid, 2010, pp. 354-364.

¹³ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, op., cit., p.425.

¹⁴ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, op., cit., p.121 se manifiesta en este sentido a tenor de lo dispuesto en el artículo 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ahora bien, siendo objeto de estudio el ISD, es preciso indicar que éste somete a tributación todos los incrementos o ganancias patrimoniales que obtengan las personas físicas a título lucrativo, pues, como se venía diciendo, las personas jurídicas quedan excluidas del sometimiento a este tributo y sujetas, en su caso, al Impuesto sobre Sociedades. En particular, cabe distinguir tres hechos imponibles que, atendiendo a la relación jurídica concreta, son objeto de gravamen¹⁵. Primeramente, la adquisición de bienes y derechos *mortis causa*, ya sea a título de sucesión universal, de sucesión particular o por cualquier otro título sucesorio¹⁶. En segundo lugar, la adquisición a título gratuito de bienes y derechos por negocios *inter vivos*¹⁷. Y, por último, la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguro sobre la vida, siempre que el beneficiario no coincida con el contratante y tenga su causa el fallecimiento del sujeto asegurado¹⁸.

Sin perjuicio de lo ya dispuesto, la normativa tributaria prevé una serie de presunciones de hecho imponible referentes a la existencia de una transmisión a título lucrativo, que, en caso de concurrir, se entenderá cumplido el presupuesto de hecho. No obstante, se trata de presunciones *iuris tantum*, así, si bien con ellas se entiende acreditada la certeza del hecho, podrán ser desvirtuadas por prueba en contrario. Por un lado, se entiende realizado el hecho imponible, en tanto se compruebe en los registros fiscales o de la Administración una disminución del patrimonio individual de un sujeto y el consiguiente incremento del relativo a su respectivo cónyuge, descendientes, herederos o legatarios de manera coetánea o posterior, si bien, siempre dentro del plazo de prescripción establecido por la ley. Por otro lado, cabe presunción de transmisión gratuita en caso de adquisiciones onerosas realizadas por los ascendientes a nombre de los descendientes menores de edad,

¹⁵ La distinción del triple hecho imponible del ISD se contempla en el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el artículo 10 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁶ El artículo 11 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recoge como otros posibles títulos sucesorios la donación *mortis causa*, los contratos o pactos sucesorios, los que concedan el derecho a percibir cantidades en concepto de familiar de empleado fallecido por parte de empresas o entidades, así como los que atribuyan a los albaceas el derecho a percibir determinadas cuantías en concepto de su trabajo realizado.

¹⁷ El artículo 12 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recoge como negocios jurídicos gratuitos e *inter vivos* la donación, la condonación de deuda, la renuncia de derechos en favor de persona determinada, la asunción de deuda lucrativa por un tercero, el desistimiento, o renuncia en juicio o arbitraje y el seguro de vida en caso de sobrevivencia del asegurado.

¹⁸ Así lo dispone el artículo 13 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

salvo que quepa prueba de la existencia previa de bienes o medios suficientes para que estos realicen la mencionada adquisición¹⁹.

2.3. Sujeto pasivo

Primeramente, conviene señalar que, a tenor de lo previsto en la normativa tributaria, se ha de entender por obligado tributario contribuyente a aquel sujeto, ya sea persona física o jurídica, al que se le impone el cumplimiento de la obligación tributaria²⁰. Así las cosas, para determinar la figura del sujeto pasivo en el ISD caben distinguir tres tipos de relaciones. Si de adquisiciones *mortis causa* se tratase, tendrían la consideración de contribuyentes los **causahabientes** del fallecido. Sin embargo, en las transmisiones lucrativas *inter vivos* serían los sujetos **favorecidos** por ellos quienes debieran cumplir la obligación tributaria. Por último, en caso de muerte del asegurado en los seguros sobre la vida, el **beneficiario** del mismo sería el sujeto pasivo²¹.

Ahora bien, los mencionados contribuyentes quedan sujetos a la obligación de contribuir al pago del ISD de distinta manera, atendiendo al punto de conexión de la residencia habitual. Por lo que a ello se refiere, las personas físicas que residan habitualmente en territorio español, así como los representantes y funcionarios del Estado español que residan en el extranjero, quedarán sometidos al pago del impuesto en concepto de **obligación personal**. A tales sujetos les será exigida la contribución gravando la totalidad de bienes y derechos que adquieran, con independencia de la ubicación de los mismos²². Sin embargo, el resto de no residentes en el territorio español detentan la **obligación real** de satisfacer el impuesto, que alcanza a los bienes y derechos situados, que se ejercitaran o hubieran de cumplirse en España. Asimismo, será sometido a gravamen en estos términos la percepción que este segundo tipo de contribuyentes haga de cantidades derivadas de seguros sobre la vida siempre que se tratara de una aseguradora española la

¹⁹ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, op., cit., p. 426 se pronuncia de este modo conforme a los artículos 4 y 25 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como artículos 10 y 15 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²⁰ Definido en términos generales en el artículo 35.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

²¹ Artículo 5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y artículo 16 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²² Artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y artículo 17 del RISD.

que hubiera suscrito el mismo o se hubiera celebrado el contrato de seguro en territorio español por medio de entidades extranjeras²³.

2.4. Ámbito temporal del ISD

La naturaleza de tributo instantáneo que detenta el ISD está estrechamente relacionada con el devengo del mismo. Por lo que se refiere a las adquisiciones *mortis causa* se entiende devengado el impuesto bien el día de fallecimiento del causante, bien aquél en que adquiriera firmeza la declaración de su fallecimiento. Sin embargo, si se tratase de adquisiciones lucrativas por actos *inter vivos* el devengo se producirá en el momento en que el acto o contrato gratuito se hubiere formalizado²⁴. En consecuencia, en el ordenamiento jurídico español podría apreciarse la circunstancia de que el devengo del tributo no va a coincidir con el momento en que tiene lugar la adquisición objeto de gravamen, sino que éste se produce en una instancia anterior, que se corresponde, respectivamente, con el momento del óbito del causante y con la celebración del contrato.

Asimismo, está previsto en la propia ley del impuesto y desarrollado por su correspondiente reglamento un plazo general de prescripción de cuatro años para exigir el pago de las deudas tributarias autoliquidadas y las devoluciones de ingresos indebidos²⁵. No obstante, se concede a la Administración un plazo de prescripción de cinco años para la determinación de la liquidación que, en su caso corresponda, así como para la imposición de las sanciones tributarias.

2.5. Estructura del ISD

En las sucesivas secciones va a ser centro de análisis cada uno de los elementos liquidables que componen la estructura del ISD. En este sentido, cabe hacer un tratamiento distinto, pero similar, de la liquidación del impuesto en su vertiente *mortis causa* que en su vertiente *inter vivos*, debiendo apreciar en cada uno de los casos la obtención de la base imponible, base liquidable, y, finalmente, el cálculo de la cuota íntegra, de la cuota tributaria y de la cuota líquida.

²³ Artículo 8 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y artículo 18 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²⁴ Artículo 24 de la LISD y artículo 47 del RISD

²⁵ Artículo 25 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y artículo 64 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Para facilitar el análisis de esta cuestión, obsérvese el Cuadro 2.2 que se muestra a continuación, para comprender el esquema que lleva a la obtención de la deuda tributaria objeto de pago.

Cuadro 2.2 Estructura del ISD (“mortis causa” e “intervivos”)



Fuente: Elaboración propia

2.5.1. Base imponible

El primer paso para la obtención de la deuda tributaria resultante del proceso liquidatorio es la cuantificación de la base imponible. La base imponible del ISD puede definirse como el valor real de los bienes y derechos adquiridos a título lucrativo minorado por las cargas, y deudas deducibles.²⁶ El régimen empleado para la determinación de la base imponible será el método de estimación directa, sin perjuicio de aplicarse subsidiariamente el método de estimación indirecta si concurrieran los requisitos exigidos normativamente²⁷.

Llegado a este punto, procede señalar que existen distintas posibilidades de determinación del hecho imponible en atención a los diferentes presupuestos de hecho que se pueden

²⁶ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, op., cit., pp. 227-228.

²⁷ Artículo 10 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y artículo 21 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

realizar para el nacimiento de la obligación de contribuir al ISD²⁸. Sin perjuicio de ello y con motivo de la extensión a la que debe ceñirse el presente trabajo, el mismo se centrará, por su carácter más complejo y controvertido, en el estudio y profundización de la liquidación, en términos generales de adquisiciones *mortis causa* y en las adquisiciones *inter vivos*, sin por ello, adentrarnos en el estudio de adquisiciones de seguro de vida.

2.5.1.1. Base imponible en las adquisiciones *mortis causa*

La BI en caso de sucesiones *mortis causa* se constituye por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente²⁹. Ahora bien, el cálculo de dicha base no queda simplificado a esta expresión, sino que ha de desglosarse en diversos componentes para un mejor entendimiento de la misma. Para ello, ha de atenderse a los modelos fiscales de declaración del ISD, concretamente al modelo 650 para la declaración de sucesiones y al modelo 651 para declaración de donaciones. Para simplificar el entendimiento del proceso, obsérvese el Cuadro 2.3. que se muestra al final de esta sección.

En primer lugar, es preciso determinar los bienes y derechos integrantes del **caudal relicto** del causante. En referencia a ello, el legislador dispone unas presunciones en virtud de las cuales, si se dan una serie de circunstancias, determinadas cuantías deberán adicionarse al cómputo del caudal relicto, provocando que en muchas ocasiones éste no coincida con el resultante de aplicar las normas civiles. En este sentido, se presumirán bienes adicionables, salvo sujeción al ITPyAJD³⁰, todos aquellos bienes que hubiesen pertenecido al causante en el año anterior al fallecimiento³¹, los adquiridos en usufructo por el causante en los tres años anteriores al fallecimiento³², los transmitidos por el causante en concepto de nuda propiedad en los cinco años anteriores al fallecimiento³³, así como los valores y efectos endosados³⁴.

²⁸ Artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

²⁹ Artículo 22 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³⁰ Artículo 29 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³¹ Artículo 25 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³² Artículo 26 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³³ Artículo 27 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³⁴ Artículo 28 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En segundo lugar, se incluirá en el caudal hereditario el denominado “**ajuar doméstico**” alcanzando una valoración del 3% del caudal relicto, salvo asignación de un importe superior o prueba fehaciente de su falta de existencia o de su valor inferior³⁵. De dicha valoración se deducirá un 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio en concepto de ropas, mobiliario y enseres no computables en el haber³⁶.

En tercer lugar, de la suma del caudal relicto con las adiciones que por ley correspondan y del ajuar doméstico con la deducción correspondiente al valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, se obtiene el **caudal hereditario bruto**.

En cuarto lugar, se obtendrá el **caudal hereditario neto a repartir** tras aminorar el caudal hereditario bruto con las cargas o gravámenes, deudas y gastos deducibles oportunos. Por un lado, serán deducibles exclusivamente las cargas de naturaleza perpetua, temporal o redimible recaídas directamente sobre bienes y que reduzcan su capital y valor, tales como los censos y las pensiones³⁷. Por su parte, tendrán la consideración de aminorables las deudas que el causante tuviera reconocidas por sentencia firme, documento público o documento privado bajo determinadas condiciones, así como las deudas tributarias³⁸. Por último, serán deducibles los gastos testamentarios, de última enfermedad, de entierro y funeral³⁹.

Finalmente, la Base Imponible o valor neto de la adquisición individual resultará de aplicarle al caudal hereditario neto el porcentaje correspondiente en concepto de adjudicación de la herencia de cada causahabiente que, dependerá, por lo tanto, en función del número de sucesores que vayan a tener acceso a la sucesión y en función de la participación de la masa hereditaria que le haya sido atribuida por el causante, ya sea vía testamentaria o vía ab intestato.

³⁵ Artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³⁶ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, ob. cit., pp. 428 pronunciándose a tenor de lo previsto en el artículo 34 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³⁷ Artículo 31 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

³⁸ Artículo 32 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³⁹ Artículo 33 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En todo caso, tal y como se mencionaba al comienzo de la presente sección, se ofrece a continuación, un cuadro-resumen del proceso llevado a cabo para obtener la BI del ISD en el caso de adquisiciones *mortis causa*.

Cuadro 2.3. Base Imponible en adquisiciones “mortis causa”

| | |
|---|--|
| + | Caudal relicto |
| | (+ Presunciones de los arts. 25 a 28 del RISD) |
| + | Ajuar doméstico (3% caudal relicto) |
| | (-) Deducción del 3% del valor catastral de la vivienda habitual |
| <hr/> | |
| CAUDAL HEREDITARIO BRUTO | |
| - | Cargas o gravámenes, deudas y gastos deducibles |
| <hr/> | |
| CAUDAL HEREDITARIO NETO A REPARTIR | |
| | % individual de adjudicación de herencia |
| <hr/> | |
| BASE IMPONIBLE O VALOR NETO DE LA ADQUISICIÓN INDIVIDUAL | |

Fuente: Elaboración propia

2.5.1.2. Base imponible en las adquisiciones *inter vivos*

En este tipo de adquisiciones la BI será el valor neto de los bienes y derechos adquiridos mediante negocios *inter vivos* celebrados a título gratuito. Esto es, el resultado de deducir del valor real de dichos bienes y derechos las cargas y deudas deducibles⁴⁰. Las distintas controversias existentes para determinar el valor real de los bienes hace indispensable la fijación por parte de la ley reguladora del impuesto de una serie de normas especiales cruciales en la valoración de los mismos⁴¹. Además, se consideran como objeto de gravamen en forma de tratamiento unitario todas aquellas donaciones producidas a favor de un único donatario en el plazo de tres años a contar desde la fecha de cada una⁴².

Respecto de las cargas, se entiende que únicamente tendrán el carácter de deducibles las que ostenten una naturaleza perpetua, temporal o redimible que disminuyan el valor de

⁴⁰ Artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁴¹ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, op., cit., p. 431.

⁴² Artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

los bienes⁴³. Sin embargo, las deudas deducibles serán aquellas aseguradas con garantía real recaída sobre el bien de que se trate siempre que el adquirente hubiera asumido de manera fehaciente el pago de la deuda garantizada⁴⁴.

2.5.2. Base liquidable

Continuando con el análisis, el siguiente paso es calcular la base liquidable del ISD. Con carácter general, la base liquidable se obtiene de aplicarle a la base imponible las reducciones establecidas legalmente⁴⁵. Tales reducciones pueden tener tanto naturaleza estatal como autonómica, siendo preferentemente aplicables las primeras respecto de las segundas. Ahora bien, de conformidad a lo dispuesto en la vigente regulación sobre financiación autonómica, y en virtud de la cesión competencial normativa conferida a las Comunidades Autónomas, se les reserva a éstas la facultad de mejorar las reducciones establecidas por el Estado, en cuyo caso prevalecerá sobre la fijada por el éste. En este sentido, la regulación estatal supone el establecimiento de un mínimo que ha de ser respetado, el cual podrá ser objeto de modulación por parte de cada una de las Comunidades Autónomas, siendo precisamente esta cuestión la que lleva a apreciar fuertes diferencias contributivas por razón de este impuesto en función de la residencia habitual que detente el causante, o en su caso, el donatario.

2.5.2.1. Base liquidable en las adquisiciones mortis causa

No obstante, si se diera el caso de no regular una determinada Comunidad Autónoma sus propias reducciones, resultará aplicable la siguiente lista de reducciones de la Base Imponible en caso de adquisiciones “*mortis causa*”⁴⁶, cuya denotación completa de sus cuantías y límites vienen establecidas en el Cuadro 2.4 facilitado a renglón seguido. Siendo, sin perjuicio del ejercicio de la potestad normativa ejercida por las Comunidades Autónomas, las que establecen unos límites que en muchas ocasiones son infranqueables, debiendo, por tanto, las Comunidades Autónomas a la hora de regular las suyas propias

⁴³ Artículo 12 y 16 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁴⁴ Artículo 17 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁴⁵ Artículo 54 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴⁶ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, op., cit., pp. 443-444 manifestándose en el sentido dispuesto por el artículo 20 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y del artículo 42 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

o mejorar las estatales, tener de cerca lo previsto en la legislación estatal del impuesto para evitar posibles vulneraciones.

Cuadro 2.4. Reducciones a la BI del ISD

| CATEGORÍA REDUCCIÓN | CARACTERÍSTICAS | IMPORTE |
|--|--|----------------------|
| Grupo I | Descendientes y adoptados menores de 21 años | 15.956,87€ |
| | Por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente | 3.990,72€ |
| | Límite de la reducción | 47.858,59€ |
| Grupo II | Descendientes y adoptados de ≥ 21 años, cónyuges, ascendientes y adoptantes | 15.956,87 € |
| Grupo III | Colateral de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad | 7.993,46 € |
| Grupo IV | Colaterales de cuarto grado o más y extraños | No reducción |
| Minusválidos | Grado de minusvalía entre 33% y 65% | 47.858,59€ |
| | Grado de minusvalía $\geq 65\%$ | 150.253,03€ |
| Seguros de vida | Beneficiario cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado del contratante fallecido. Única por sujeto pasivo. No aplicable cuando exista derecho a la disposición transitoria cuarta. | 100% hasta 9.195,49€ |
| | Actos de terrorismo, servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público | 100% sin límite |
| Vivienda familiar | Cónyuge, ascendientes, descendientes o pariente colateral de 65 años que hubiese convivido con el causante 2 años anteriores al fallecimiento | 95% |
| | Límite de reducción | 122.606,47€ |
| Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades dispuestas en la ley 19/1991 | Cónyuges, descendientes o adoptados del causante / ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado Requisito: adquisición mantenida 10 años, salvo fallecimiento | 95% |
| Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades dispuestas en la ley 19/1991 | Cónyuges, descendientes o adoptados del donante Requisitos donante: a) ≥ 65 años, en situación de incapacidad permanente, o en grado de absoluta o gran invalidez b) En su caso, dejará de ejercer funciones de dirección y de percibir remuneración por las mismas desde la transmisión Requisitos donatario: a) Mantener la adquisición durante 10 años b) No realizar acciones que disminuyan el valor de la adquisición | 95% |
| Bienes del Patrimonio Histórico Español o de las CCAA | Cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida Requisito: adquisición mantenida 10 años, salvo fallecimiento | 95% |
| Bienes del Patrimonio Histórico Español o de las CCAA | Cónyuges, descendientes o adoptados del donante Requisitos donante: ≥ 65 años, en situación de incapacidad permanente, o en grado de absoluta o gran invalidez Requisitos donatario: Mantener la adquisición durante 10 años | 95% |

Fuente: Elaboración propia

En primer término, con motivo de la naturaleza subjetiva del ISD es determinante para el mismo la consideración de las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes. Esta es la razón sobre la cual se sustenta el primer tipo de reducciones a la BI. Concretamente, la propia LISD recoge cuatro grupos de **reducciones en función del grado de parentesco**. La dinámica del precepto consolida mayores reducciones cuanto más próximo sea el grado y más reducida sea la edad.

En segundo término, el mencionado carácter del tributo tiene reflejo en la configuración de la **condición física o psíquica** del sujeto pasivo del impuesto. Así pues, se establecen dos franjas relativas al grado de minusvalía delimitadoras de la reducción, siendo el 33% de discapacidad el límite inferior a partir del cual se empieza a conceder el beneficio y viéndose éste incrementado cuando se supera el 65% de minusvalía.

En tercer término, la subjetividad del ISD vuelve a ser clave en la fijación de una reducción a las cantidades percibidas en los **contratos de seguro sobre la vida** por el beneficiario siempre que éste guarde, con el contratante del seguro fallecido, una relación conyugal, o bien se trate de su ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado.

En cuarto término, queda establecida la determinación de una pronunciada reducción a la BI del impuesto en caso de adquisiciones *mortis causa* donde los causahabientes sean cónyuge, descendientes o adoptados del fallecido y en la BI estuviera incluido el valor de una **empresa individual, un negocio profesional, unas participaciones en entidades exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio o derechos de usufructo** sobre ellos⁴⁷. Ahora bien, resulta imprescindible que por un plazo de diez años siguientes al fallecimiento del causante se mantenga la mencionada adquisición, ello con exclusión de los casos en que el adquirente también falleciera.

En quinto término, se presenta una reducción en mismo porcentaje y con idéntico requisito de permanencia que la anterior, con respecto de las adquisiciones *mortis causa* de **vivienda habitual** del causante en caso de ser los causahabientes o bien cónyuge, ascendiente, descendiente o pariente colateral mayor de sesenta y cinco años conviviente del fallecido los dos años anteriores a su defunción. Además, es apreciable, en este caso, un límite en la cuantía reducible por contribuyente.

⁴⁷ A tenor de esta reducción y para profundizar en la materia, vid. ALFONSO GALÁN, R., *Beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones y donaciones con ocasión de la transmisión mortis causa de la empresa familiar*, Dykinson, Madrid, 2007, pp. 765-798.

En sexto término, la propia LISD prevé una reducción si bien no tan común como las anteriores, pero en todo caso, perfectamente factible, para aquellos supuestos en los que en la BI de una adquisición mortis causa se incluyeran bienes integrantes del **Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas**, debiendo reunir la condición de contribuyente el cónyuge, descendiente o adoptado de la persona fallecida.

Finalmente, queda estipulada una deducción de la BI del ISD para aquellos casos en los que, en un periodo de diez años, un mismo bien hubiera sido objeto de dos o más transmisiones mortis causa a favor de descendientes del causante, reconociendo la subrogación de los bienes cuando, en su caso, se acredite⁴⁸.

2.5.2.2. Base liquidable en las adquisiciones inter vivos

A título indicativo, en el caso de adquisiciones inter vivos no hay deducciones practicables sobre la BI, haciendo coincidir, por tanto, la base imponible y la base liquidable. Ello, con excepción de las donaciones de explotaciones familiares agrarias que quedan sujetas a la concesión de determinados beneficios fiscales siempre que reúnan unos requisitos y condiciones exigidos en cada caso⁴⁹.

2.5.3. Deuda tributaria

La deuda tributaria del ISD se considera constituida por la cuota que resulte a ingresar en concepto de obligación tributaria principal⁵⁰. Con el fin de llegar a conocer el importe resultante a pagar por el contribuyente es preciso atender a una serie de pasos previos que conducen al resultado final del proceso liquidatorio del impuesto.

2.5.3.1. Cuota íntegra

Una vez obtenida la base liquidable, el modelo 650, con sustento en la ley reguladora del tributo, establece que será precisa la consideración de una tarifa progresiva de tipos de gravamen aplicable a la BL para obtener la Cuota Íntegra del impuesto⁵¹.

⁴⁸ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, op., cit., p. 434.

⁴⁹ Artículo 42 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵⁰ Artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁵¹ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, op., cit., p. 435.

Cabe hablar de tipos progresivos del ISD en tanto que el gravamen aplicable a los distintos tramos de su BL va aumentando a un ritmo mayor a medida que la base aumenta, ello, hasta un tipo máximo a partir del cual el tributo deviene proporcional. Así las cosas, se puede comprobar que, en tanto que el importe de la herencia recibida sea más elevado, ello repercutirá en el tipo a aplicar.

Por lo que se refiere a la determinación de la tarifa, en virtud de la atribución competencial a las Comunidades Autónomas de régimen común, se les confiere la facultad de establecer los tipos de gravamen aplicables a la BL del ISD⁵². Si, por el contrario, la Comunidad Autónoma no hubiera asumido la cesión normativa o no hubiese aprobado una escala a estos efectos, será la estipulación estatal al respecto la que subsidiariamente resultará aplicable. Para mayor abundamiento en la materia, se proporciona en el Cuadro 2.5. las tarifas establecidas por el Estado, donde se puede confirmar la progresividad de los tipos en tanto que se configuran desde un 7,65% para el supuesto de BL nula hasta un 34% respecto de la BL máxima a partir de la cual el impuesto deviene proporcional⁵³.

Cuadro 2.5. Tipo de gravamen estatal del ISD

| BASE LIQUIDABLE | TIPO APLICABLE |
|-------------------------|----------------|
| 0,00 | 7,65% |
| 0,00 - 7.993,46 | 8,50% |
| 7.993,46 - 15.980,91 | 9,35% |
| 15.980,91 - 23.968,36 | 10,20% |
| 23.968,36 - 31.955,81 | 11,05% |
| 31.955,81 - 39.943,26 | 11,90% |
| 39.943,26 - 47.930,72 | 12,75% |
| 47.930,72 - 55.918,17 | 13,60% |
| 55.918,17 - 63.905,62 | 14,45% |
| 63.905,62 - 71.893,07 | 15,30% |
| 71.893,07 - 79.880,52 | 16,15% |
| 79.880,52 - 119.757,67 | 18,70% |
| 119.757,67 - 159.634,83 | 21,25% |
| 159.634,83 - 239.389,13 | 25,50% |
| 239.389,13 - 398.777,54 | 29,75% |
| 398.777,54 - 797555,08 | 34,00 |

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la LISD

⁵² Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵³ Artículo 21 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2.5.3.2. Cuota tributaria

La Cuota Tributaria del ISD será la resultante de aplicar a la previamente obtenida Cuota Íntegra los coeficientes multiplicadores que por ley se tengan por dispuestos en atención al patrimonio preexistente del causahabiente y su grado de parentesco con el fallecido⁵⁴.

Del mismo modo que para la determinación de la tarifa, se habilita a las Comunidades Autónomas para tener la potestad de fijar el coeficiente multiplicador que se entienda oportuno en el ámbito de su respectiva autonomía⁵⁵. Sin perjuicio de ello, en ausencia de ejercicio de sus competencias conferidas, será el Estado quien asuma la determinación del mencionado coeficiente. A la vista del Cuadro 2.6., donde quedan dispuestos los coeficientes estatales a aplicar a la CI, se puede comprobar cómo la incidencia de los coeficientes multiplicadores es ínfima en los grados más próximos de parentesco y menor patrimonio, alcanzando un valor de 1 el mínimo de los coeficientes, llegando a incrementarse hasta 2,4 en caso de extraños o lejano parentesco y patrimonio en su límite superior.

Cuadro 2.6. Coeficientes multiplicadores estatales del ISD

| PATRIMONIO PREEXISTENTE | Grupos del artículo 20 de la LISD | | |
|---------------------------------------|-----------------------------------|-----------|----------|
| | Grupo I y II | Grupo III | Grupo 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: Elaboración propia a partir de datos de la LISD

En consecuencia y por todo lo dispuesto, la progresividad de este impuesto, siendo uno de los principios constitucionales estipulados en el artículo 31.1 de la Constitución Española que se abordarán con posterioridad en el apartado correspondiente del presente trabajo, se puede constatar precisamente en los tipos y coeficientes multiplicadores que la legislación establece para este tributo. Concretamente, se adaptan a la capacidad económica del contribuyente, pues si bien tienen en consideración el importe de la herencia recibida (tipo de gravamen), tampoco desatienden el patrimonio preexistente ni circunstancias tales como el grado de parentesco entre el causante y sus causahabientes

⁵⁴ Artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵⁵ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

(coeficiente multiplicador). En consecuencia, todo ello se traduce en una favorable labor redistributiva de la riqueza⁵⁶.

2.5.3.3. Cuota líquida

La última fase en el proceso liquidatorio es la correspondiente a la determinación de la cuota líquida a pagar por cada sujeto pasivo. Para ello, se recogen en la normativa tributaria una serie de deducciones a aplicar sobre la CT. En esta línea se pronuncia la propia ley reguladora del impuesto que, sin perjuicio de regular a nivel estatal la aplicación de una deducción y bonificación bajo determinadas circunstancias y sin hacer distinción entre adquisiciones *inter vivos* y *mortis causa*, también faculta a las distintas Comunidades Autónomas para la creación de sus propias deducciones y bonificaciones. Estas últimas resultarán perfectamente compatibles con las establecidas en la normativa estatal, si bien en ningún caso preferentes.

Por un lado, a nivel estatal se prevé para concretos sujetos pasivos una **deducción por doble imposición internacional**⁵⁷ resultando valorarse en la menor de las dos cuantías siguientes: (i) el importe que hubiera satisfecho en el extranjero en concepto de impuesto asimilado al presente recaído sobre el mismo aumento patrimonial gravado en España; (ii) la cuantía resultante de la aplicación del tipo medio efectivo en España al incremento patrimonial relativo a los bienes en el extranjero.

Asimismo, la ley estatal reguladora del impuesto dispone en su cuerpo normativo una **bonificación** del cincuenta por ciento de la cuota aplicable en aquellos casos en los que el causante viniera residiendo habitualmente en Ceuta y Melilla tanto a la fecha de devengo como en los cinco años precedentes⁵⁸.

2.6. Liquidación y pago del ISD

En lo referente a la gestión del impuesto, sin perjuicio de habilitar a las Comunidades Autónomas para la regulación de la gestión y liquidación de este impuesto, se impera con

⁵⁶ LASARTE ÁLVAREZ, J., “Reflexiones sobre el Impuesto de sucesiones. Aspectos constitucionales”, *La Toga*, 2019.

⁵⁷ Artículo 23 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵⁸ Artículo 23 bis de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

carácter general para la mayoría de las Comunidades Autónomas un obligatorio régimen de autoliquidación del ISD en los plazos y forma reglamentariamente establecidos⁵⁹.

El plazo para la presentación de la mencionada declaración tributaria se fija en seis meses desde el devengo de la obligación en caso de adquisiciones mortis causa, y en treinta días hábiles a la fecha de formalización del acto o contrato en las adquisiciones *inter vivos*⁶⁰. No obstante, cuando sea una sucesión mortis causa la que motive la realización del hecho imponible del impuesto se podrá otorgar una prórroga por igual plazo siempre que ésta se hubiera presentado dentro de los cinco primeros meses del plazo de presentación⁶¹.

En cuanto al proceso liquidatorio, éste difiere ligeramente en función del presupuesto de hecho realizable en su caso. La autoliquidación del ISD en su vertiente *mortis causa* ha de seguir el modelo fiscal 650 que, cada Comunidad Autónoma haya confeccionado a efectos de que el sujeto pasivo pueda cumplir su obligación contributiva. A título ejemplificativo y para mayor profundidad de análisis, se facilita como **Anexo I** el modelo 650 de la escogida Comunidad Autónoma de Castilla y León. Sin embargo, por lo que se refiere a las transmisiones lucrativas *inter vivos*, el modelo fiscal de autoliquidación de ISD en Castilla y León sería el modelo 651 también adjunto como **Anexo II**.

Una vez liquidado el impuesto, se procede al pago del mismo, que se regirá por las normas específicas de recaudación que se hayan establecido en cada caso. Ahora bien, se confiere a los sujetos pasivos de las liquidaciones por adquisiciones *mortis causa* la posibilidad de aplazamiento en el pago de hasta un año, con la imposición del correlativo interés de demora que se hubiera devengado⁶². Del mismo modo, se permite un fraccionamiento en el pago de hasta un máximo de cinco anualidades siempre que se reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y se abone el correspondiente interés de demora⁶³.

⁵⁹ El artículo 34 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones señala como tales Comunidades Autónomas a Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Región de Murcia, Comunidad de Madrid y Comunidad Valenciana

⁶⁰ Artículo 67 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁶¹ Artículo 68 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁶² Artículo 82 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

⁶³ Artículo 83 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3. CESIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Originariamente, el ISD era un impuesto regulado por el Estado, sin embargo, con motivo de la configuración territorial española ha pasado a ser uno de los principales impuestos cuya delegación competencial a las Comunidades Autónomas ha sido llevada a cabo en términos desorbitados⁶⁴.

En palabras de Soler Roch⁶⁵, a raíz de la Constitución Española de 1978 ya se auguraba un sistema de federalismo fiscal caracterizado por la asimetría debida a la bifurcación del modelo tributario en dos, por una parte, se definían los Territorios Históricos de Navarra y el País Vasco, con un régimen especial y potestad suficiente para su regulación independiente; y, por el otro, los Territorios de régimen común, en los cuales quedaba instaurado constitucionalmente el régimen de cesión competencial⁶⁶, que va a ser objeto de estudio en el presente trabajo. En este sentido, Sánchez López apunta que es justamente esta asimetría la que prima respecto a la totalidad del sistema en su conjunto, en tanto que el grado de divergencia en la contribución fiscal en unas Comunidades Autónomas respecto de otras es desmesurado, así, fomentando conductas tales como el dumping fiscal o competencia desleal entre las diferentes regiones⁶⁷.

Así las cosas, las Comunidades Autónomas de régimen común operaban en el contexto tributario en aras de los principios de autonomía financiera, coordinación y solidaridad (abordados en posteriores apartados). En este escenario, el legislador de aquella época entendió que, para no desvirtuar la satisfacción de estos principios constitucionales, cabía ceñir la transferencia competencial a la recaudación del impuesto, no permitiendo una cesión de máximos. Sin embargo, el punto de inflexión se produce con la notable incidencia que, entre otras materias, tuvo sobre el sistema tributario la incorporación de España a la Unión Europea en el año 1986⁶⁸.

⁶⁴ MENÉNDEZ MORENO, A., “La financiación de las Comunidades Autónomas: pasado, presente y ¿futuro?”, *Revista Quincena Fiscal*, 2017, p. 3.

⁶⁵ SOLER ROCH, M. T., “Los retos tributarios del siglo XXI”, *Revista española de Derecho Financiero*, 2019, p. 7.

⁶⁶ Artículos 156 y 157 de la Constitución Española.

⁶⁷ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Revista Quincena Fiscal*, 2015, p.5.

⁶⁸ SOLER ROCH, M. T., “Los retos tributarios... op., cit., pp. 8-9.

En suma, fruto de toda la evolución previamente descrita, en el heterogéneo contexto actual español, conviven, por un lado, la regulación estatal tributaria al respecto; y, por el otro, las distintas normativas autonómicas, desglosadas en quince ordenamientos jurídicos autonómicos y cuatro normativas forales⁶⁹.

Se empieza, en este panorama, a hacer alusión al principio de corresponsabilidad fiscal, que, si bien no figura de manera expresa en la Constitución Española, está estrechamente ligado a los principios de autonomía financiera, coordinación y solidaridad. Este principio, tiene como finalidad la descentralización de los ingresos a las distintas Haciendas autonómicas, con el fin de comprobar la utilidad de los planes de gasto. Así, el establecimiento del principio de corresponsabilidad supone una mayor asunción de competencias de carácter normativo por parte de los entes autonómicos con alcance limitado por la propia Constitución Española⁷⁰.

Es copiosa la doctrina que se ha pronunciado respecto al principio de corresponsabilidad fiscal. En estos extremos, Menéndez Moreno, entiende ventajoso dicho principio en tanto que el correspondiente ente autonómico se hace cargo del coste político que puedan suponer sus decisiones fiscales. Sin embargo, no es ajeno a críticas, pues, la mayor transferencia de facultades normativas a las Comunidades Autónomas supone una superior complejidad del sistema tributario, conllevando a un subsiguiente estado de inseguridad y desigualdad jurídico-tributaria⁷¹. Del mismo modo, Ridao Martín y Cabasés i Piqué conciben satisfactoriamente el principio de corresponsabilidad fiscal como una vía para gestionar eficazmente la salida del endeudamiento y favorecer la administración de los recursos públicos⁷².

3.1. Competencias cedidas

El Estado español se caracteriza por estar distribuido territorialmente en distintas Comunidades Autónomas, las cuales disfrutan de potestad suficiente para la gestión de

⁶⁹ RAMOS PRIETO, J., y HORNERO MÉNDEZ C., *Derecho y Fiscalidad de las Sucesiones Mortis Causa en España: una Perspectiva Multidisciplinar*, Navarra, 1ª ed., 2016, p. 336.

⁷⁰ SERRANO ANTÓN, F., “El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución Española”, *Revista de Derecho*, 2013, p. 77 y ss.

⁷¹ MENÉNDEZ MORENO, A., “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 Autónoma”, *Revista Quincena Fiscal*, 2017, p. 2.

⁷² RIDAO MARTÍN, J. y CABASÉS I PIQUÉ, M. A., “La corresponsabilidad fiscal como factor de desendeudamiento y mejora en la percepción social de la aplicación de los recursos públicos en el horizonte del nuevo modelo de financiación autonómica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 2014, p.75 y ss.

sus correspondientes intereses⁷³. Así las cosas, entre todas las competencias que detentan las autonomías y por lo que aquí concierne abordar, cabe especificar el reflejo que tienen las mencionadas facultades en lo relativo a la disciplina tributaria. De hecho, la autonomía en la financiación de las Comunidades Autónomas se ha visto favorecida en los últimos años gracias a la notable transferencia competencial que el Estado ha venido haciendo a estos territorios en materia de tributación, si bien, en algunos casos de manera excesiva y controvertida.

A este respecto, es preciso hacer alusión a las tres categorías de competencias tributarias que se pueden llegar a ceder a las Comunidades Autónomas. Concretamente, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas dispone la transferencia de facultades estatales en el ámbito de la liquidación y gestión del impuesto, la recaudación del mismo, y su regulación normativa. No obstante, en atención al estudio de las Comunidades Autónomas de régimen común, es la Ley 22/2009⁷⁴ la que se encarga de especificar el alcance de la cesión, y es en estas autonomías en las que se va a centrar el estudio de la transferencia competencial. A continuación, procede abordar el análisis del ISD como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas⁷⁵.

En primer lugar, en lo competente a la **gestión y liquidación** del ISD, se le confiere a las Comunidades Autónomas amplia libertad en este sentido. Así, están facultadas para la incoación de expedientes de comprobación de valores, la tramitación y liquidación del impuesto, la calificación de las infracciones e imposición de sanciones tributarias, así como para todas aquellas cuestiones que sean necesarias para la gestión del impuesto. Asimismo, la autoliquidación y los documentos que se precisen en torno a ella se deben presentar ante la oficina de la Comunidad Autónoma a la cual corresponda el debido rendimiento. Ahora bien, el Estado se reserva la competencia relativa a la contestación de

⁷³ Artículo 137 de la Constitución Española.

⁷⁴ 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

⁷⁵ Artículo 25 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Con el fin de clarificar el alcance de este precepto, es preciso atender al desarrollo doctrinal elaborado al respecto, así, vid. LAGO MONTERO, J. M., GIL RODRÍGUEZ, I., GUERVÓS MAÍLLO, M. A., y ALFONSO GALÁN, R., *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas...*, op., cit., pp. 158-165, así como, ALFONSO GALÁN, R. "La cesión de los impuestos sobre el patrimonio y sucesiones y donaciones en la Ley 21/2001 de cesión de tributos del Estado a las CC.AA.", *Anuario del Instituto de Estudios Zamoranos Florián de Ocampo*, 2006, pp. 403-420.

determinadas consultas recogidas en la LGT, siempre que no se trate de disposiciones que, en ejercicio de sus competencias hubieran sido dictadas por la Comunidad Autónoma⁷⁶. Del mismo modo, asumirá el establecimiento del régimen autoliquidatorio con carácter obligatorio en las distintas Comunidades Autónomas⁷⁷.

En segundo lugar, por lo que se refiere a la **recaudación** del ISD, es preciso hacer alusión al concreto punto de conexión que ha de considerarse para determinar la Comunidad Autónoma a la que le corresponde la recaudación en cada caso. En este sentido, la Ley 22/2009 establece que el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos residentes en España obtenido por actos *mortis causa* ha de entenderse producido en el territorio de la Comunidad Autónoma en que el causante tuviera su residencia habitual al tiempo de su devengo. Por su parte, en caso adquisiciones *inter vivos* a título lucrativo, los rendimientos obtenidos por el contribuyente residente en España han de entenderse producidos en el territorio de la Comunidad Autónoma en el que radique el bien inmueble⁷⁸ objeto del negocio jurídico, o bien en el territorio donde el donatario tuviera su residencia habitual en el momento de devengo si de cualquier otro tipo de bienes y derechos se tratara la donación⁷⁹. Para mayor aclaración, habrá de entenderse por residencia habitual del sujeto pasivo persona física aquél en que hubiese residido un mínimo de cinco años anteriores a la fecha de fallecimiento y computados, de fecha a fecha, hasta el día previo a la muerte del causante⁸⁰.

⁷⁶ 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.

⁷⁷ Artículo 48 de 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.

⁷⁸ Es preciso señalar, en estos términos, la falta de motivación existente en torno a las valoraciones de carácter inmobiliario en el ISD, siendo un supuesto litigioso abordado por la doctrina, concretamente: vid. LAGO MONTERO, G., ALFONSO GALÁN, R., GUERVÓS MAÍLLO, M. A., AGUIAR SOUSA DOS SANTOS, N. T., DI PIETRO, A., GARCÍA FRÍAS, A., GIL RODRÍGUEZ, I., IGLESIAS CARIDAD M., MALHERBE, J., y MARCHESSOU, P., *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, Aranzadi, Navarra, 1ª ed., 2018, pp. 54 – 56.

⁷⁹ Artículo 32.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Para facilitar la comprensión del alcance de la cesión del ISD, así como de sus puntos de conexión: vid. LAGO MONTERO, J. M., GIL RODRÍGUEZ, I., GUERVÓS MAÍLLO, M. A., y ALFONSO GALÁN, R., *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas...*, op., cit., pp. 211-215.

⁸⁰ Artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Del mismo modo, se recomienda consultar a este tenor LAGO MONTERO, J. M., GIL RODRÍGUEZ, I., GUERVÓS MAÍLLO, M. A., y ALFONSO GALÁN, R., *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas...*, op., cit., pp. 182-186.

Finalmente, las **competencias normativas** cedidas en materia de ISD son las que han suscitado mayores controversias en los últimos años. En este contexto, le compete a las Comunidades Autónomas el establecimiento de nuevas reducciones o mejoras siempre respetando los mínimos establecidos en la legislación estatal (señalados previamente con el estudio de la estructura liquidativa del ISD). Por una parte, la Ley 22/2009, le confiere a las Comunidades Autónomas de régimen común la posibilidad de intervenir en el establecimiento de *reducciones a la base imponible* en tanto que respondan a las circunstancias económicas y sociales de la concreta Comunidad Autónoma. No obstante, es permisible también que opten por el mantenimiento de las estatales introduciendo mejoras de distinta naturaleza al respecto. Además, las Comunidades Autónomas también estarán facultadas para asumir la competencia normativa reguladora de la *tarifa del impuesto*, de las *cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente*, así como de las *deducciones y bonificaciones de la cuota*. Ahora bien, por lo que a las últimas se refiere, las que hubieran aprobado las Comunidades Autónomas no podrán suponer una alteración de las estatales, resultando compatibles con las mismas⁸¹.

Es precisamente esta cesión competencial, esencialmente en materia normativa, la que ha permitido a las Comunidades Autónomas configurar el diseño de su propio ISD, dando lugar, en muchos casos, a la práctica supresión del mismo y, en otros, a una presión fiscal sumamente confiscatoria⁸². No obstante, Lago Montero dispone que, es este vaciamiento en la regulación del ISD a favor de las Comunidades Autónomas el que deriva en un problema de incompetencia de las mismas, pues, se trata de un impuesto de titularidad estatal, y la desarticulación que, en numerosos casos, se viene haciendo del mismo por parte de algunas Comunidades Autónomas excede de su potestad normativa. En última instancia, es, por tanto, al Estado a quien le corresponde decidir acerca de la supresión total o parcial del impuesto, sin caber el arbitrio de las Comunidades Autónomas⁸³. Del mismo modo, estipula carente de sentido la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas en relación a la regulación de las reducciones, pues quedan

⁸¹ Artículo 48.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

⁸² SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma...”, op., cit., p.4.

⁸³ LAGO MONTERO, J. M., “Las grietas del sistema de financiación autonómica: ¿hacia un confederalismo fiscal insolidario?”, *Revista Técnica Tributaria*, 2008, p. 71.

perfectamente delimitadas en la normativa estatal y no concurren motivos de carácter regional en los cuales se pueda sustentar esta concesión⁸⁴.

En las secciones que se desarrollan a continuación, procederá abordar el estudio independiente de la regulación normativa del ISD en algunas de las Comunidades Autónomas en las que se puede reflejar que ha habido un notable contraste en cuanto a la penalización o trato preferente al contribuyente de unas con respecto de otras. Se acompañará, para mayor profundización, un supuesto práctico que facilite el entendimiento del contraste existente en la contribución que un sujeto pasivo en una determinada situación debería acometer en función del territorio autonómico en el cual debiera tributar en concepto de ISD en aras de una adquisición por causa de muerte que se especificará tras indicar la regulación del ISD en algunas Comunidades Autónomas de régimen común.

3.2. Comparativa del ISD entre las distintas Comunidades Autónomas

3.2.1. Castilla y León

La Comunidad castellanoleonesa recoge el alcance de sus competencias normativas en relación al ISD en dos cuerpos legales, concretamente en el Decreto Legislativo 1/2013⁸⁵ y en la Ley 3/2021⁸⁶. De entre la potestad normativa que a las Comunidades Autónomas le confiere el Estado, en los últimos años, la Junta de Castilla y León ha venido estableciendo una serie de beneficios fiscales. Concretamente, ha sido relevante la aprobación de reducciones a la base imponible, siendo destacable la relativa a familiares directos en las adquisiciones *mortis causa*. No obstante, cabría apuntar la abundancia de reducciones establecidas por la Comunidad de Castilla y León aplicables a la base imponible, pues, en materia de sucesiones se aprueban, además de la ya mencionada, reducciones en concepto de discapacidad, por adquisiciones de bienes muebles integrantes del patrimonio cultural, por indemnizaciones y adquisiciones de víctimas del terrorismo y violencia de género, así como por explotaciones agrarias y en la adquisición de empresas individuales; mientras que, en materia de donaciones, estipulan reducciones

⁸⁴ LAGO MONTERO, J. M., *La Simplificación de la Imposición sobre la Renta*, Reus, Madrid, 2021, p. 161.

⁸⁵ Decreto Legislativo 1/2013, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios cedidos.

⁸⁶ Ley 3/2021, de 3 de mayo, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

por patrimonio protegido, por víctimas del terrorismo, para la adquisición de vivienda habitual y en la constitución o ampliación de la empresa individual.

Ahora bien, ante la necesidad de beneficiar las sucesiones y donaciones entre familiares directos, es preciso mencionar la nueva reforma que introduce la Ley 3/2021 en relación a la práctica supresión del impuesto mediante la introducción de una bonificación del 99% de la cuota en las adquisiciones *mortis causa e inter vivos* de bienes y derechos entre familiares directos, cónyuges, descendientes, ascendientes, parejas de hecho convivientes al menos durante dos años⁸⁷. Así, en aras de reducir la presión fiscal en esta Comunidad, la reforma evita a estos sujetos tributar por bienes que ya hubieran sido gravados.

Finalmente, por lo que se refiere a la tarifa del impuesto, y a la obtención de la cuota íntegra y tributaria, la ausencia de regulación por parte de la Comunidad de Castilla y León lleva a que su regulación quede sujeta a la estatal.

3.2.2. Comunidad de Madrid

La Comunidad de Madrid se caracteriza por ser de las más benevolentes con los sujetos pasivos en materia de sucesiones y donaciones. Encuentra la razón de ello la regulación que se contiene del ISD en el Decreto Legislativo 1/2010⁸⁸, así como en la Ley 7/2007⁸⁹.

En este sentido, se establecen reducciones a la base imponible por parentesco, por discapacidad, por adquisición de vivienda habitual y de empresa individual, por acciones y participaciones, entre muchas otras. Incluso algunas reducciones llegan a alcanzar el 99%, como es en caso de herederos afectados por el síndrome tóxico.

Igualmente, son reseñables las bonificaciones que se establecen en esta Comunidad Autónoma, pues, en este caso, no sólo se establece respecto a los familiares más directos y con menor patrimonio preexistente, sino que, además, prevé una bonificación de la

⁸⁷ La página oficial de la Junta de Castilla y León anuncia la publicación de la ley que aprueba la práctica eliminación del ISD entre familiares directos, vid. <https://tributos.jcyl.es/web/jcyl/Tributos/es/Plantilla100Detalle/1284176983570/Noticia/1285052517237/Comunicacion>. No obstante, del mismo modo se dispone esta circunstancia en BARRIO TORRES, P., “La nueva reforma reduce hasta en un 99% el coste del Impuesto de Sucesiones y Donaciones entre familiares directos”, *Olid jurídico*, 2021. El reflejo de esta modificación normativa figura en los artículos 17 bis y 20 bis del Decreto Legislativo 1/2013, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios cedidos.

⁸⁸ 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.

⁸⁹ Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

cuota tanto en los casos de adquisiciones *inter vivos* como *mortis causa* para colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante. Así, si bien respecto a los primeros la bonificación es por valor de 99%, siendo prácticamente nula la contribución en estos casos, en el segundo caso, asciende hasta un 15% para los familiares de segundo grado y 10% para los de tercero.

3.2.3. Comunidad Valenciana

Por lo que se refiere a la Comunidad Valenciana, se trata de una Comunidad Autónoma que se caracteriza por el elevado talante recaudatorio que detenta su regulación del ISD. En este caso, es la Ley 13/1997⁹⁰ la que encuentra los aspectos reguladores autonómicos del propio impuesto. Si bien es cierto que contempla numerosas reducciones a la base imponible es recalable la menor magnitud en las bonificaciones aplicables sobre la cuota a los familiares.

A este respecto, la Comunidad Valenciana introduce reducciones a la BI para transmisiones *mortis causa*, entre otras, por grado de parentesco, de discapacidad, por adquisiciones de vivienda habitual del causante, por adquisición de bienes de patrimonio cultural, transmisión de empresa individual o negocio profesional a determinados sujetos. No obstante, tampoco queda fuera de la Ley 13/1997 el establecimiento de reducciones a la BI en las transmisiones *inter vivos*, destacando de todas ellas, las determinadas por razones familiares, de discapacidad, en la transmisión de empresa individual y de carácter agrícola, así como de participaciones a favor de determinados sujetos.

Ahora bien, es preceptivo señalar las bonificaciones establecidas en la cuota, pues resultan más perjudiciales para los contribuyentes, en tanto que su carácter recaudatorio es ciertamente más pronunciado. Así pues, la bonificación alcanza para el mayor grado de proximidad de parentesco de menores de 21 años y menor patrimonio, así como para los discapacitados, al 75%, mientras que se reduce al 50% para los descendientes y adoptados a partir de 21 años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

⁹⁰ 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.

3.2.4. Principado de Asturias

Por último, el Principado de Asturias es otra de las Comunidades Autónomas que mayor presión fiscal ejerce sobre el contribuyente. No obstante, el principal motivo de ello es la ausencia de bonificación a la cuota que, en muchas otras comunidades, se reconoce por razón de parentesco. El Decreto Legislativo 2/2014⁹¹ contempla mejoras a las reducciones de la base imponible para contribuyentes por razón de parentesco y patrimonio preexistente, así como por adquisición mortis causa de la vivienda habitual. Asimismo, establece reducciones por adquisición de explotaciones agrarias, de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por herederos o donantes, de bienes destinados a la constitución ampliación o adquisición de empresa o negocio profesional, entre otras.

El mencionado texto refundido contempla la tarifa del impuesto haciendo distinción al gravamen aplicable en casos de cercanía en grado de parentesco y menor cuantía de patrimonio preexistente.

Ahora bien, mención especial merece la determinación de una bonificación a la cuota del 100% de la misma exclusivamente en aquellos casos de minusvalía reconocida igual o superior al 65%. Sin embargo, los familiares que no se encuentren en esta situación carecen de este beneficio.

3.3. Caso de estudio de adquisición mortis causa comparativo entre las distintas Comunidades Autónomas

En enero de 2022 fallece la Sra. Rocío Hernández, la cual se hallaba casada con su ya difunto marido el Sr. Martín Gómez. Ambos tenían una única hija de nombre Jimena de 24 años de edad. Si bien la sucesión referida a su padre ya estaba liquidada, respecto de su madre resulta ser la heredera universal de todos los bienes ante la falta de testamento.

El patrimonio hereditario estaba constituido por una vivienda habitual valorada en 300.000 euros cuyo valor catastral es de 200.000 euros, una segunda residencia tasada en 250.000 euros, un vehículo cuyo valor actual asciende a 5.000 euros y una cuenta corriente con un saldo de 30.000 euros. Además, los gastos de entierro y funeral de 10.000 euros. Asimismo, Jimena cuenta con un patrimonio preexistente de 200.000 euros.

⁹¹ 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.

En primer lugar, se procede a obtener la BI, para posteriormente estudiar de manera separada la tributación que procedería en cada una de las Comunidades Autónomas antes mencionadas por el ISD. Así, en atención al cuadro 3.1., para hallar la BI deberán llevarse a cabo las siguientes operaciones:

Cuadro 3.1. Cálculo BI

| | | | |
|-------|---|---|--|
| + | Caudal relicto | → | $300.000 + 250.000 + 5.000 + 30.000 = 585.000 \text{ €}$ |
| + | Ajuar doméstico (3% caudal relicto) | → | $585.000 \times 3\% = 17.550 \text{ €}$ |
| | (-) Deducción del 3% del VC de la vivienda habitual | → | $200.000 \times 3\% = 6.000 \text{ €}$ |
| <hr/> | | | |
| | CAUDAL HEREDITARIO BRUTO | → | $585.000 + 17.550 - 6.000 = 596.550 \text{ €}$ |
| - | Cargas o gravámenes, deudas y gastos deducibles | → | 10.000 € |
| <hr/> | | | |
| | CAUDAL HEREDITARIO NETO A REPARTIR | → | $596.550 - 10.000 = 586.550 \text{ €}$ |
| | (100% porción caudal hereditario neto de Jimena) | | |
| <hr/> | | | |
| | BASE IMPONIBLE | → | 586.550 € |

Fuente: Elaboración propia

Una vez obtenida la BI, habría que diferenciar la contribución del causahabiente en función de la residencia habitual que tuviera el causante. Así, teniendo en consideración las Comunidades Autónomas anteriormente descritas cabría analizar cada una de ellas.

Castilla y León

Se parte de una BI de 586.550€, a la cual habría que aplicar una serie de reducciones estatales y autonómicas para obtener la BL. En concreto, resulta de aplicación la reducción estatal del 95% de la vivienda habitual del causante siempre que se mantenga en el patrimonio del causahabiente durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, sin embargo, por ascender el mencionado porcentaje a 285.000€, habrá que atenerse al límite previsto en la ley de 122.606,47€⁹². Asimismo, por tratarse Jimena de descendiente mayor de veintiún años pertenece al Grupo II de las reducciones autonómicas por razón de parentesco, resulta deducible un importe de 60.000€⁹³. Además, habrá de considerarse la reducción variable de carácter autonómico como resultado de la diferencia de 400.000€ y las anteriores dos reducciones, esto es, $400.000 - 122.606,47 -$

⁹² Artículo 20.2 c) III de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁹³ Artículo 13.1 a) del Decreto Legislativo 1/2013, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios cedidos.

60.000 = 217.393,53€⁹⁴. En consecuencia, la suma de las reducciones a aplicar a la BI ascendería a 400.000€, quedando, por tanto, una BL valorada en 186.550€. Ante la ausencia de regulación de tarifa autonómica, resulta aplicable subsidiariamente la estatal. En particular, de conformidad con la LISD la cuota íntegra ascendería a 28.782,72€, que, además, coincide con la cuota tributaria, por ser el coeficiente multiplicador de 1 debido al patrimonio preexistente de Jimena valorado en 200.000€. Finalmente, con motivo de la bonificación del 99% de la cuota establecida en Castilla y León, la contribución de Jimena quedará reducida notablemente a **287,83€**.

Comunidad de Madrid

Si la residencia habitual del causante hubiera sido en la Comunidad de Madrid, a la BI de 586.550€ habría que aplicarle las siguientes reducciones. Por lo que se refiere a las autonómicas, su pertenencia al Grupo II conlleva una reducción de 16.000€⁹⁵. También resulta de aplicación la reducción autonómica del 95% de la vivienda habitual siempre que se mantuviera la misma en el patrimonio del causahabiente durante cinco años tras la defunción del causante, no obstante, en este caso también existe un límite de 123.000€⁹⁶ que es el que finalmente resultará aplicable. Por tanto, la BL ascenderá a 447.550€. En aplicación de la tarifa autonómica del impuesto la cuota íntegra alcanzaría un valor de 95.102,24€, que, al igual que en el caso anterior coincide con la cuota tributaria por el mismo motivo. Por último, la Comunidad de Madrid regula una bonificación del 99% de la cuota tributaria por razón de parentesco perteneciente al Grupo II. Así las cosas, la cuota líquida de Jimena ascendería a **951,02€**.

Comunidad Valenciana

Si Rocío hubiera residido en la Comunidad Valenciana, a la BI de 586.550€ previamente calculada habrá de aplicarle las siguientes reducciones. Así, resulta aplicable la reducción autonómica por razón de parentesco perteneciente al Grupo II de 100.000€, así como la mejora de la reducción estatal por vivienda habitual del 95% debiendo considerar el límite

⁹⁴ Artículo 13.1 c) del Decreto Legislativo 1/2013, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios cedidos.

⁹⁵ Artículo 21.1 del 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.

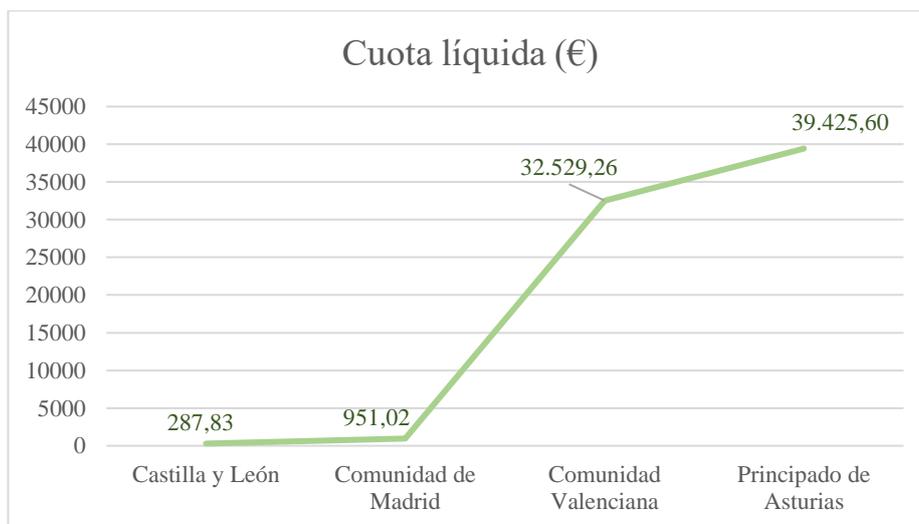
⁹⁶ Artículo 21.3.III Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

de 150.000€. En consecuencia, la BL quedará en 336.550€. En atención a las tablas autonómicas relativas a las tarifas, el importe de la cuota íntegra alcanzaría un valor de 65.198,51€, que, coincide con la cuota tributaria por resultar el multiplicador valorado en la unidad por razón del patrimonio preexistente de Jimena. En último lugar, la pertenencia de Jimena al Grupo II de parentesco conlleva la aplicación de una bonificación del 50% a la cuota tributaria, así, debería contribuir con **32.529,26€**.

Principado de Asturias

Partiendo de una BI de 586.550€ habrían de aplicarse las siguientes reducciones para obtener la base liquidable. En primer lugar, la mejora autonómica de la reducción para contribuyentes del Grupo II de parentesco, que, en este caso, ascendería a 300.000€. En segundo lugar, sin perjuicio de que la legislación autonómica asturiana prevea una mejora de la reducción por adquisición mortis causa de la vivienda habitual, primaría la aplicación del límite estatal de 122.606,47€ con motivo de superarlo en cuantía. Así pues, la BL alcanzaría un valor de 163.943,53€. En aplicación de la tarifa autonómica prevista para parentesco del Grupo II, la cuota íntegra sería de 39.425,60€. En aplicación de la legislación estatal, el coeficiente multiplicador sería valorado en la unidad, así pues, coincidiría el valor de la cuota tributaria con el de la cuota íntegra. Además, el Principado de Asturias no contempla bonificaciones a la cuota tributaria por razón de parentesco, por tanto, la cuota líquida por la que tributaría Jimena sería de **39.425,60€**.

Gráfico 3.1. Comparativa autonómica del ISD en adquisiciones mortis causa



Fuente: Elaboración propia

Una vez determinados los cálculos anteriores, cabría mencionar algunas puntualizaciones acerca de las grandes diferencias en la tributación a las que se enfrentan los contribuyentes en función de la Comunidad Autónoma en la que hubiera residido el causante de la transmisión mortis causa al momento del devengo del impuesto. Es el Principado de Asturias la autonomía que mayor presión fiscal ejerce sobre el contribuyente a estos efectos, siendo uno de los motivos el hecho de carecer de bonificación a la cuota tributaria por razón de parentesco, además del hecho de aplicar una tarifa notablemente alta. Le sigue de cerca la Comunidad Valenciana que, sin perjuicio de regular sus propias reducciones autonómicas y establecer mejoras a las estatales, es cierto que el menor porcentaje de las bonificaciones a la cuota tributaria vuelve a ser el responsable por el cual se tribute más por este impuesto. Sin embargo, por otra parte, están la Comunidad de Madrid y Castilla y León que, tal y como regulan el ISD en sus respectivas comunidades, supone una escasa fuente de ingresos con motivo de la intensa protección concedida a familiares del causante.

En consecuencia, del elevado número de disposiciones establecidas en el ámbito autonómico se puede concluir la presencia de desigualdades a las cuales los sujetos pasivos del impuesto han de hacer frente a la hora de contribuir en concepto de ISD en el territorio español⁹⁷.

4. PROBLEMAS NACIONALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El ISD, al igual que el resto de impuestos del ordenamiento jurídico, se rige por los principios generales de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 de la Constitución Española. Es más, tales principios operan como uno de los grandes límites al poder tributario autonómico en el ámbito normativo⁹⁸. Sin embargo, han sido varias las ocasiones en las que el Tribunal Constitucional ha tenido que pronunciarse como consecuencia de un posible ataque a los principios constitucionales llevado a cabo con motivo de la problemática regulación del ISD. Todo ello, es lo que ha llevado a la

⁹⁷ BARBERÁN LAHUERTA, M. A., “Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Cuadernos de Información económica*, 2003, pp. 73-75.

⁹⁸ LAGO MONTERO, J. M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Navarra, 2000, pp. 40 y ss.

existencia de posturas contrapuestas en la doctrina, estando quienes apoyan la existencia del impuesto, así como quienes se decantan por la necesaria supresión del mismo.

4.1. Planteamiento de inconstitucionalidad del ISD en relación a los principios constitucionales del artículo 31 de la Constitución Española.

4.1.1. Principio de igualdad y de generalidad

La Constitución Española en su artículo 31 enuncia el sometimiento de todos los españoles a contribuir al gasto público soportando las cargas tributarias en respeto de los principios de igualdad y capacidad económica sin que exista un contraste injustificado en el tratamiento de los mismos. No obstante, las facultades normativas conferidas a las Comunidades Autónomas han supuesto el consiguiente establecimiento de dispares reducciones a la BI, tarifas de gravamen, deducciones y bonificaciones, provocando que sujetos con igual capacidad económica deban transigir diferentes obligaciones fiscales en función del punto de conexión de la residencia habitual.

En este sentido, la controvertida cesión competencial de la regulación del ISD a las Comunidades Autónomas ha derivado en un grado tal de autonomía en la determinación de su propio ISD con respecto de su correspondiente territorio que, sin perjuicio de las leyes estatales configuradoras del marco normativo, se ha dejado prácticamente en su totalidad al arbitrio de los entes autonómicos la responsabilidad de preservar el principio de generalidad e igualdad entre los contribuyentes. Todo ello, derivando en un asimétrico tratamiento en cada una de las Comunidades Autónomas aparentemente contrario a la satisfacción de los mencionados principios al supeditar el importe de la obligación tributaria devengada a la residencia del causante o donatario⁹⁹.

En este contexto, la cesión de amplias facultades normativas ha desencadenado en diferencias disparatadas en la tributación por el ISD en las distintas Comunidades Autónomas cuestionando, en consecuencia, no solo el principio de igualdad, sino también los principios de generalidad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad¹⁰⁰. Sin embargo, estas diferencias estipuladas por las Comunidades Autónomas han sido, en la mayoría de los casos calificadas de constitucionales por el Tribunal Constitucional, pues sin perjuicio de que la Constitución Española enuncie en su artículo 14 la igualdad de los españoles ante la ley y en el artículo 139.1 que detentan

⁹⁹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma ...”, op., cit., p.4.

¹⁰⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma ...”, op., cit., p.5.

los mismos derechos y obligaciones en todo el territorio español, son conformes a la Constitución todas aquellas diferencias objetivas, razonables y proporcionadas a la finalidad perseguida que no generen desigualdad ante una misma situación¹⁰¹.

Ahora bien, todo ello no es óbice para que, en determinadas ocasiones haya habido Comunidades Autónomas que se hayan extralimitado en el ejercicio de sus competencias normativas dentro de su principio de autonomía financiera, llegando a requerirse pronunciamientos del Tribunal Constitucional. A estos efectos, la previamente mencionada Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana fue objeto de control de constitucionalidad planteado por el Tribunal Supremo en el año 2015. A tal fin, el Tribunal Constitucional termina declarando inconstitucional un precepto de dicha ley con motivo de entender injustificado el trato desigual concedido a causahabientes que, en la misma situación y con el mismo grado de consanguinidad, quedan sujetos al pago de distintas cantidades en concepto de ISD por residir éstos en Comunidades Autónomas diferentes. En este sentido, se entiende que el trato dado en la ley valenciana deja en entredicho el principio de igualdad previsto en la Constitución, debiendo ser más adecuado establecer como punto de conexión aplicable la residencia habitual del causante o donatario establecido en la legislación estatal¹⁰².

Finalmente, Delgado González es de la opinión de que el ISD en España no rige en la actualidad en sintonía plena con el principio de igualdad y generalidad, por un lado, porque el punto de conexión de la residencia del sujeto pasivo supone distinta contribución con independencia de detentar igual capacidad económica, sin poder entender justificada esta circunstancia por el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas reconocido en el artículo 156 de la Constitución Española; y, por otro lado, la supeditación de la tributación a la naturaleza del patrimonio objeto de transmisión, viéndose mucho más ventajosos la cesión de patrimonios empresariales de carácter familiar¹⁰³.

¹⁰¹ STC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ IV; STC 10/2005, de 20 de enero, FJ V; STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ V, y STC 83/2014, de 29 de mayo, FJ VII, entre otras.

¹⁰² STC 60/2015, de 18 de marzo.

¹⁰³ DELGADO GONZÁLEZ, A. F., “El impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿supresión o mantenimiento”, *Revista Quincena Fiscal*, 2019, pp. 3 y 4.

4.1.2. Principio de capacidad económica

La capacidad económica es el principio material de justicia tributaria recogido tanto en el artículo 31 de la Constitución Española como en el 3.1 de la LGT. Dicho principio denota el grado de contribución de los sujetos en función de su capacidad económica. Es deber de los poderes públicos fomentar el cumplimiento de este principio como garantía del principio de igualdad, esto es, que personas que se encuentren en idénticas situaciones queden sujetas a la misma carga, siempre en función de sus recursos económicos. Ahora bien, el problema surge en la determinación de los hechos que son reveladores de capacidad económica¹⁰⁴. A este respecto, cabría cuestionar la precisión en la determinación real de la capacidad económica de varios de los preceptos de la Ley 29/1987 estatal reguladora del impuesto.

Por una parte, el legislador establece en el artículo 15 una presunción *iuris tantum* en la valoración del ajuar doméstico del causante estipulada en un 3% del valor del caudal relicto. De tal manera que, se está ignorando el valor real de los bienes, gravando una capacidad económica que puede que no refleje la realidad económica de un sujeto.

Por otra parte, la tarifa del impuesto establecida en el artículo 21.2 de la mencionada ley recoge tipos impositivos que, en ocasiones, pueden llegarse a considerar excesivos. Principalmente, se pone de manifiesto esta circunstancia en supuestos donde la sucesión no está compuesta por bien inmueble vivienda habitual, que goza de reducción parcial de su cuantía, pues la base liquidable resultaría elevada y el tipo aplicable desproporcionado. Además, razón de ello es el hecho al que se han visto compelidos muchos contribuyentes forzados a renunciar a herencias con motivo de su incapacidad de hacer frente a cuantías tributarias confiscatorias.

4.1.3. Principio de progresividad y no confiscatoriedad

Sumamente ligado con el principio anterior de capacidad económica se encuentra el principio de no confiscatoriedad. En este sentido, el desajuste de los importes a los que deben hacer frente muchos sujetos pasivos con respecto a su capacidad económica es tal que numerosos contribuyentes se ven obligados, en ocasiones, a tener que asumir deudas que no tienen capacidad de afrontar, e incluso en ocasiones debiendo renunciar a la

¹⁰⁴ MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario...*, op., cit., p. 63.

herencia por imposibilidad absoluta de hacer frente a la situación contributiva¹⁰⁵. En consecuencia, el principio general de no confiscatoriedad es difícilmente apreciable en determinadas situaciones.

No obstante, el Tribunal Constitucional apenas se ha pronunciado de manera concisa acerca de lo que aparentemente debería entenderse por alcance confiscatorio. En concreto, este Tribunal ha precisado que realmente habría vulneración del principio de no confiscatoriedad en cuanto la riqueza imponible resultara agotada, esto es, determina una barrera de confiscatoriedad de carácter absoluto traduciéndose en un 100% de la riqueza gravada.

La progresividad caracterizadora del sistema tributario español, que tiene su reflejo en este impuesto encuentra su límite en su alcance no confiscatorio. Lo cierto es que debe mantenerse un equilibrio entre ellos para alcanzar la armonía tributaria de nuestro sistema. Ahora bien, los elevados tipos de gravamen unidos a los coeficientes multiplicadores hacen que en los casos más extremos (colaterales de cuarto grado, grado superior o extraños, patrimonio preexistente superior a 4.020.770,98 euros y base liquidable superior a 797.555,08) pueda ascender el tipo marginal hasta a 81,6%. Sin embargo, el Tribunal Constitucional a la luz de lo dispuesto anteriormente no considera que su alcance pueda vulnerar el mencionado principio de no confiscatoriedad¹⁰⁶.

En todo caso, Ramos Prieto y Hornero Méndez estiman extraordinariamente imprecisa e indefinida la aportación del Tribunal Constitucional. Del mismo modo, en tanto aprecian que el hecho imponible grava adquisiciones a título gratuito de elementos patrimoniales, ello pone de manifiesto una capacidad económica, debiendo entender que no cabe invocar la inconstitucionalidad del gravamen por el ISD en este sentido. No obstante, consideran esta cuestión como propicia de un vigoroso debate que, a la vista de la jurisprudencia y de la doctrina, ha sido objeto de controversia¹⁰⁷.

¹⁰⁵ GONZÁLEZ PINO, A., “La vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria: el Impuesto de Sucesiones”, *Revista Quincena Fiscal*, 2019, p.3.

¹⁰⁶ MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones a la luz del principio de no confiscatoriedad, una visión comparada”, *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España*, 2015, p.7.

¹⁰⁷ RAMOS PRIETO, J., y HORNERO MÉNDEZ C., *Derecho y Fiscalidad de las Sucesiones Mortis Causa...*, op., cit., pp. 345-346.

4.2. Otros principios inconstitucionales afectados por el ISD

4.2.1. Principio de coordinación y principio de solidaridad

Trayendo a colación el previamente indicado principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, en virtud del cual están facultadas normativamente para la tramitación de los impuestos cedidos, el Tribunal Constitucional¹⁰⁸ ha venido determinando que se halla restringido materialmente por el principio de coordinación con la Hacienda del Estado español y por el principio de solidaridad entre los ciudadanos españoles previstos en el artículo 156 de la Constitución Española¹⁰⁹. Así las cosas, cabe apuntalar la configuración de estos principios constitucionales a la luz de la doctrina.

Por lo que se refiere al **principio de coordinación**, las Comunidades Autónomas han ignorado repetidamente la naturaleza colaboradora y coordinadora que debe caracterizar a su papel en la regulación del ISD con respecto del poder central, pues, en ningún caso, debe olvidarse que el titular del mismo es el Estado, quien, además, detenta el control de su cesión¹¹⁰. La razón de esta circunstancia es el objetivo que este principio tiene de garantizar de manera constante la preservación del interés general¹¹¹, si bien puede verse afectado por la falta de coordinación de la relación que tengan unas Comunidades Autónomas con respecto de otras. En muchas ocasiones pasa inadvertida la satisfacción de este principio, pues no se cumple ni a nivel autonómico ni en las relaciones que éstas mantienen con el Estado¹¹². Ello, traduciéndose esta situación en ciertas declaraciones de inconstitucionalidad en tanto que se trata de un principio recabado por la Constitución estrechamente vinculado al principio de igualdad y justicia tributaria¹¹³.

A la vista de Menéndez Moreno, la heterogénea regulación del ISD por las distintas Comunidades Autónomas, consecuencia de la vulneración del principio de coordinación, ha devengado la existencia de discriminaciones injustas por razón de la residencia que los

¹⁰⁸ STC 13/2007, de 18 de enero.

¹⁰⁹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma ...”, op., cit., pp. 15-16.

¹¹⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma ...”, op., cit., p. 16.

¹¹¹ STC 247/2007, de 12 de diciembre de 2007

¹¹² CALVO ORTEGA, R., *Crisis de la Financiación Autonómica*, Thomson-Reuters Aranzadi, Navarra, 2015, pp. 17 y ss.

¹¹³ VARONA ALABERN, J. E., “Razones constitucionales para la rehabilitación y necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, 2014, pp. 46-47.

contribuyentes ocupen dentro del territorio español. Siendo, por tanto, objeto de crítica fundada el reparto territorial del poder tributario¹¹⁴.

Del mismo modo, Sánchez López viene estableciendo que el carácter fraudulento en el desempeño normativo a nivel autonómico en torno al ISD deriva en una desnaturalización del término impuesto cedido, que, a su vez, arremete contra los principios constitucionales, entre ellos, el aquí analizado principio de coordinación. Pero, además, también obstaculiza los principios constitutivos del sistema tributario de financiación autonómica previstos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, entre los que debe precisarse el previamente desarrollado principio de corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado, así como, la garantía del equilibrio económico¹¹⁵.

En cuanto al **principio de solidaridad**, primeramente, mencionar que, el Tribunal Constitucional ha dispuesto en diversas sentencias la buena fe y la conducta leal que ha de caracterizar la correlación entre el Estado y las Comunidades Autónomas¹¹⁶. Es la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas en su artículo segundo la que supedita el cumplimiento del deber de coordinación, antes señalado, al respeto y efectividad de la debida solidaridad y lealtad tributaria que debe regir entre las Comunidades Autónomas y Estado.

Respecto de este segundo principio, Sánchez López tampoco es favorable a la opinión de haberse satisfecho eficazmente, pues al encontrarse, al mismo tiempo, vinculado al cumplimiento del interés general, éste se vería frustrado afectando de modo directo a los sujetos pasivos obligados a contribuir por el impuesto¹¹⁷.

En la misma línea se manifiesta Menéndez Moreno que, entiende que el considerable aumento de las cesiones de tributos cuya regulación inicialmente competía al Estado parece incongruente con la satisfacción del principio constitucional de solidaridad, principalmente, porque se ha vinculado la mayor o menor cesión competencial en función del importe recaudado por cada territorio. En este sentido, entiende que la falta de

¹¹⁴ MENÉNDEZ MORENO, A., “¡Pobres residentes! (a propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre del consecuente Proyecto de Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)”, *Revista Quincena Fiscal*, 2014, p. 18.

¹¹⁵ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma ...”, op., cit., p.18.

¹¹⁶ STC 135/1992, de 5 de octubre.

¹¹⁷ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma ...”, op., cit., pp.18-19.

solidaridad es la causante de este privilegio injusto otorgado a las Comunidades Autónomas con mayor riqueza económica y mayor población¹¹⁸.

4.2.2. Principio de seguridad jurídica

Finalmente, otro de los principios constitucionales cuyo cumplimiento puede ser objeto de controversia es el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española. Se persigue con el mismo la consecución de la confianza ciudadana a través de la certeza, legalidad y previsibilidad, tratando de prevenir cualquier tipo de comportamiento arbitrario por parte de los poderes del Estado¹¹⁹.

En concreto, el principio de seguridad jurídica entra en peligro en tanto que hay ciertos elementos que sugieren la incertidumbre en la determinación de conceptos tributarios en torno al ISD. Particularmente, la propia ley estatal reguladora del impuesto alude a los conceptos de valor real y valor neto de los bienes y derechos como pasos previos a la obtención de la base imponible. No obstante, resultan conceptos jurídicos indeterminados ante la ausencia de concreción acerca de qué ha de entenderse por dichos términos.

Por su parte, tampoco es ajeno a la inseguridad jurídica las presunciones establecidas para la valoración de bienes, tales como el ajuar doméstico (3% del caudal relicto del causante), presunciones de hecho imponible para evitar sortear el pago del impuesto respecto de transmisiones anteriores al devengo, tratamiento unitario de las donaciones producidas en tres años, entre otras. Todo ello deriva en la inseguridad que, a día de hoy, sigue primando con respecto de este impuesto y que pone en entredicho el cumplimiento del principio constitucional de seguridad jurídica.

5. SITUACIÓN ACTUAL Y FUTURA DEL ISD

El sistema tributario español ha sido objeto de importantes controversias en la regulación de los distintos tributos que lo conforman. Concretamente, la discusión normativa que gira en torno al ISD se ha visto acentuada en los últimos años. Como se ha venido insistiendo en numerosas ocasiones, el ISD, sin perjuicio de su titularidad estatal, goza de un profundo carácter de impuesto cedido. Fruto de ello, ha sido la distinguida disparidad normativa entre las Comunidades Autónomas y las subsiguientes desigualdades en la tributación entre los distintos territorios españoles. Así las cosas, en este polémico

¹¹⁸ MENÉNDEZ MORENO, A., “La financiación de las Comunidades Autónomas...”, op., cit., p. 3.

¹¹⁹ STC 27/1981, de 20 de julio, FJ X.

ambiente, resurge el intenso debate doctrinal acerca de la conveniencia o inconveniencia, justicia o injusticia de tributar en términos divergentes por un mismo concepto¹²⁰.

En este contexto de actualidad, la doctrina se ha asociado configurando separadamente tres posturas respecto a la realidad del ISD. Por una parte, se encuentran aquellos autores que defienden el mantenimiento del impuesto; por otra parte, quienes manifiestamente abogan por la supresión del mismo; y, entre ambas, se sitúa el sector doctrinal que respalda una posición a caballo entre las dos anteriores, sustentando la existencia del tributo, pero sujeta a una necesaria y consecuente reforma para garantizar su estabilidad y continuidad en el tiempo.

5.1. Posturas doctrinales acerca de la supresión o mantenimiento del impuesto

5.1.1. Defensores del mantenimiento del ISD

Una considerable rama de la doctrina apoya la existencia del ISD, siendo copiosos los argumentos en los cuales los estudiosos sustentan esta postura. Así, entre los numerosos autores y las abundantes razones por las cuales manifiestan el acuerdo a este impuesto, cabe establecer una relación de los principales.

Primeramente, teóricos como Delgado González y Fuentes Quintana subrayan la naturaleza privilegiada que detenta una herencia¹²¹, en tanto que, el mero hecho de poseer derechos sucesorios con respecto del fallecido lleva a sus causahabientes a verse en la tesitura de disponer de bienes y derechos sin tener que incurrir en ninguna clase de riesgo ni esfuerzo¹²². Esta postura se ha visto radicalizada por los defensores de la tesis de la abolición del derecho de herencia, que califican de injusta a cualquier posible adquisición hereditaria de riqueza¹²³.

En segundo lugar, Calvo Ortega sostiene la necesidad de someter a gravamen las adquisiciones mortis causa en tanto que son vías eficaces de poner de manifiesto a la

¹²⁰ GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Supresión o reforma”, *Crónica Tributaria*, 2011, p. 79.

¹²¹ En estos extremos, se pronuncian DELGADO GONZÁLEZ, A. F., “El impuesto de Sucesiones y Donaciones...”, op., cit., p.3, así como, FUENTES QUINTANA, E. *Hacienda Pública: principios y estructura de la imposición*, Rufino García Blanco, Madrid, 1990, p. 312.

¹²² GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...”, op., cit., p. 48.

¹²³ DÍEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, L., *Lecciones de Derecho Civil*, Universidad de Valencia, Madrid, 1967, p.15.

Administración pública bienes y rendimientos que, en vida del causante permanecían ocultos, de mala o buena fe¹²⁴.

En tercer término, las sucesiones hereditarias mortis causa contribuyen a la concentración de patrimonios. Así, la aplicación de la tarifa progresiva del ISD sobre los mencionados caudales permite garantizar de manera imparcial la redistribución de la riqueza¹²⁵. En este sentido, los impuestos sucesorios son considerados, por Musgrave, Barberán y Melguizo, como eficaces mecanismos depuradores de la desigualdad en este tipo de transmisiones necesarios para respaldar un justo y equitativo reparto de la riqueza¹²⁶. De este modo, estudiosos defensores de estas tesis aseveran que la existencia del ISD está estrechamente vinculada a la satisfacción de principios de justicia tributaria, entre otros, los principios de igualdad y equidad¹²⁷.

En cuarto lugar, defensores del ISD como Cayón Galiardo, en contraposición a los detractores del impuesto, desvirtúan la existencia de una posible doble imposición, pues, en cualquier caso, el hecho impositivo objeto de gravamen es el incremento patrimonial experimentado por el causahabiente o donatario. Por ende, autores de esta opinión entienden que, el sujeto pasivo del ISD de ninguna manera ha tributado por dicho patrimonio, siendo el causante o donante quienes, en su caso, hubieran estado sujetos a gravamen por dicho importe¹²⁸. En idénticos términos se pronuncia Lago Montero, que entiende que el argumento relativo a la concurrencia de una doble imposición por tributar por una renta ya gravada por el IRPF es precario e insuficiente, pues, podría ser extrapolable a toda clase de impuestos patrimoniales e indirectos que someten a tributación una renta ya gravada en el momento de su obtención¹²⁹.

¹²⁴ CALVO ORTEGA, R., *Crisis de la Financiación Autonómica...*, op., cit., p. 115.

¹²⁵ MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P., *Hacienda Pública: teórica y aplicada*, McGraw Hill, Madrid, 1980, p. 548.

¹²⁶ En este mismo sentido se manifiesta BARBERÁN LAHUERTA M. A., y MELGUIZO GARDE, M., “Equidad y Redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Análisis de los Efectos de las Reformas Autonómicas”, *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 2007, pp. 17 y 37, así como, BAKER & MACKENZIE, *Propuesta para la reforma de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 1ª ed, 2015, p. 54, y, en el mismo sentido, BARBERÁN LAHUERTA, M. A., “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición”, *Revista Asturiana de Economía*, 2005, pp. 95-116.

¹²⁷ GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas constitucionales...”, op., cit., p.26.

¹²⁸ CAYÓN GALIARDO, A., *Los impuestos en España*, Aranzadi, Navarra, 7ª ed., 2002, pp. 400-401.

¹²⁹ LAGO MONTERO, J. M., “Las grietas del sistema de financiación autonómica...”, op., cit., pp. 70-71.

En último término, es preciso señalar que el Tribunal Constitucional¹³⁰ se ha pronunciado en un sentido tolerante de la diversidad normativa entre las Comunidades Autónomas, ahora bien, sujetando la viabilidad de dichas diferencias a la proporcionalidad y razonabilidad de las mismas. De modo que, se ha tratado de eludir la asociación indiscriminada de la existencia de disparidad regulatoria de unas Comunidades Autónomas a otras a la carencia de sentido en la existencia de un ISD, sin antes analizar si tal diferencia es tolerable y justificada.

5.1.2. Detractores del mantenimiento del ISD

En contraposición, tampoco es reducida la rama doctrinal que se decanta por apoyar una necesaria supresión del ISD. Entre los muchos argumentos sustentados por los estudiosos detractores del impuesto, cabría traer a colación algunos de los más esenciales, a efectos de entender ambas posturas y comprender el controvertido contexto en el que se encuentra el ISD en la actualidad.

En primer lugar, y en oposición a la argumentación esgrimida por la rama defensora del impuesto, detractores como Checa González sostienen la concurrencia de una doble tributación en tanto que el patrimonio objeto de transmisión fue previamente gravado en la obtención de dichas rentas o fortunas por el causante o donante¹³¹. Con todo, si bien es cierto que no cabe consideración en el sentido estrictamente jurídico del término “doble imposición” debido a que los contribuyentes afectados por la tributación del mencionado caudal serían sujetos pasivos distintos, los críticos del impuesto lo interpretan como un ataque a la justicia material del sistema impositivo por el exceso de contribución procedente de un mismo capital¹³².

Más cuestionable es el razonamiento analizado por Delgado González, que, si bien también ha mantenido opiniones defensoras del impuesto, al mismo tiempo estipula que la razón de la tributación reside en el aumento de la capacidad económica del heredero por la correspondiente adquisición patrimonial de los bienes del causante con motivo de la sucesión, produciéndose una correlativa extinción de la capacidad económica del

¹³⁰ STC 100/2012, de 8 de mayo, FJ IV.

¹³¹ DELGADO GONZÁLEZ, A. F., “El impuesto de Sucesiones y Donaciones...”, op., cit., p.2.

¹³² CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons, 1996, pp. 29 y ss.

causante. En suma, se incrementan los recursos económicos del causahabiente como resultado de una disminución de los mismos en el causante¹³³.

En tercer término, prolifera es la opinión sustentada por Sánchez Sánchez, que propugna la injusticia real que genera el ISD habida cuenta de que propicia intensas desigualdades entre los residentes de unas Comunidades Autónomas y otras, ocasionando fuertes perjuicios derivados de la disparidad en el trato fiscal de contribuyentes que se hallan en iguales condiciones económicas. Por ende, la existencia de este impuesto pone en entredicho la satisfacción del principio constitucional de igualdad tributaria¹³⁴.

En relación con la justificación anterior, el desigual régimen del ISD dentro del territorio español ocasiona un consiguiente asimétrico trato entre los ciudadanos, que, a su vez, deriva en conductas indecorosas e impropias por parte de las Comunidades Autónomas. En este contexto y siendo responsable de ello la existente regulación del ISD, se les acusa a las Comunidades Autónomas de ejercer el denominado “*dumping fiscal*”, consistente en la concesión de beneficios fiscales, deducciones del impuesto o bonificaciones para determinados grupos con el objeto de rebajar en dicho territorio, en detrimento de otros, la carga fiscal a efectos de atraer la riqueza de otras Comunidades¹³⁵. Dadas las circunstancias, a fin de evitar estos comportamientos desleales, el Estado ha adoptado medidas tales como el establecimiento de un plazo mínimo general de residencia del causante de cinco años previos a su defunción a efectos de establecer la normativa de la Comunidad Autónoma que resulta aplicable¹³⁶. Así, se consigue limitar, en cierta medida, la facilidad para eludir el régimen que razonablemente debiera aplicarse al sujeto en cuestión. Asimismo, la Ministra de Hacienda María Jesús Montero también ha venido adoptando conductas destinadas a reducir y controlar este fenómeno conflictivo, así, proponiendo una armonización tributaria de impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas (ISD, así como del IP)¹³⁷.

¹³³ DELGADO GONZÁLEZ, A. F., “El impuesto de Sucesiones y Donaciones...”, op., cit., p.2.

¹³⁴ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M., “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *Revista de Estudios Jurídicos*, 2015, p.2.

¹³⁵ PÉREZ ZÚÑIGA, J. M., “Sobre un Estado materialmente federal”, *Revista Quincena Fiscal*, 2021, p.12.

¹³⁶ Artículo 24 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

¹³⁷ SERRALLER M., “Montero propone “armonizar” Sucesiones y Patrimonio “contra el ‘dumping’ fiscal””, *Expansión*, 2020, vid.

<https://www.expansion.com/economia/politica/2020/02/20/5e4eac59468aebc3248b45f5.html>

Finalmente, se aboga en esta rama doctrinal que el ISD es un impuesto de naturaleza fiscal con un peso recaudatorio muy reducido, pues, ya en el año 2016 representaba tan solo el 0,8% de los ingresos fiscales¹³⁸. No obstante, datos más recientes indican que no alcanza ni siquiera el 0,25% del PIB en España. Se trata de una cuestión que, en adición a las anteriores constituye un criterio que provoca que muchos estudiosos se decanten por la supresión del impuesto¹³⁹.

5.1.3. Defensores de una necesaria reforma del ISD

Finalmente, cabe precisar un último sector doctrinal defensor de una postura intermedia, que, si bien apoya el mantenimiento del ISD, matiza que éste sea a través de una necesaria y urgente reforma del mismo con el fin de adaptarse al contexto actual y cambiante.

Este mayoritario grupo de estudiosos viene interpretando que la eliminación del ISD se opone a las garantías constitucionales que configuran el sistema tributario español dirigidas a asegurar una apropiada y equánime contribución y sostenimiento del gasto público¹⁴⁰. No obstante, si bien entienden que la supresión del impuesto no es la solución, tampoco el simple mantenimiento del mismo sería conveniente, pues, la incoherente regulación en ciertos aspectos, así como la presencia de una disparidad normativa de cada vez mayores magnitudes entre las distintas Comunidades Autónomas afecta a la unidad de Estado. Así bien, esta rama doctrinal se inclina por amparar una indispensable reforma que abogue por un mayor control acerca de la restricción competencial y un ajuste en la estructura del impuesto, pero en ningún caso, autorizando la eliminación del mismo en tanto que no se conoce declarada la inconstitucionalidad del ISD y autores de este calibre lo entienden indispensable para el sistema, al igual que en la mayoría de los Estados¹⁴¹.

Asimismo, también se localiza en la doctrina a Álvarez Arroyo, que, por una parte, es reacio al mantenimiento del ISD por el hecho de consistir en un impuesto repleto de presunciones y ficciones fiscales que ponen en peligro el régimen sucesorio de Derecho

¹³⁸ DELGADO GONZÁLEZ, A. F., “El impuesto de Sucesiones y Donaciones...”, op. cit., p.2

¹³⁹ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pros y contras (III parte). Diferencias de trato, beneficios fiscales, familia y recaudación”, *Wolters Kluwer*, 2021, vid. <http://josejavierperezfadon.blogcanalprofesional.es/el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-pros-y-contras-iii-parte-diferencias-de-trato-beneficios-fiscales-familia-y-recaudacion/>

¹⁴⁰ MANZANO SILVA, E., *¿Tiene futuro el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1ª ed., 2020, p.66.

¹⁴¹ COBO DE GUZMÁN PISÓN, J., ARAGÓN BARQUÍN, J. A., VILLARRUBIA DE TENA, J. A., y GONZÁLEZ COLLAZO, H. A., *Análisis comparativo de los principales impuestos en la Unión Europea, Estados Unidos y países BRIC*, Instituto de la Empresa Familiar, Barcelona y Madrid, 2011, pp. 35 y ss.

Común, así como por ser un tributo caracterizado por una profunda descoordinación y por una baja entidad recaudatoria. Sin embargo, sin perjuicio de ello, entiende que en estos motivos reside la exigencia de una esencial reforma que permita una viable persistencia del impuesto¹⁴².

En este contexto, Menéndez Moreno se manifiesta sumamente a favor de una necesaria revisión en la regulación del ISD, hasta tal punto que considera que la Comisión de Expertos encargada de la revisión del modelo tributario del impuesto deba extralimitarse de la mera reforma relativa a la cesión competencial a las Comunidades Autónomas. Así, siendo lo idóneo ir más allá y profundizar en aspectos que garanticen la igualdad entre los contribuyentes del sistema sin separarse de la voluntad del legislador¹⁴³.

Del mismo modo, Ramos Prieto y Hornero Méndez estiman incorrecta la postura doctrinal defensora de la supresión del ISD, en tanto que contradice el principio de solidaridad y una disminución efectiva de la presión fiscal. En estos extremos, conciben obsoleta la vigente normativa del ISD, si bien no se adapta a la compleja coyuntura evolutiva en torno a la concepción actual de las familias, de las relaciones interpersonales y a las nuevas tendencias en Derecho Civil. Así las cosas, precisan una necesaria adaptación del impuesto al cumplimiento de los principios constitucionales de justicia tributaria dirigida a subsanar las desigualdades autonómicas¹⁴⁴.

En último término, el Comité de Personas Expertas presidido por Ruiz-Huerta Carbonell¹⁴⁵, si bien defiende el mantenimiento del ISD en tanto que el objeto de gravamen es la revelación de capacidad económica, reconoce que es precisa una reformulación del mismo actualizándolo a la situación vigente con el fin de asegurar la equidad del sistema¹⁴⁶. A la vista de las circunstancias, en la última sección del trabajo se

¹⁴² ÁLVAREZ ARROYO, F., “La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión”, *Revista Quincena Fiscal*, 2017, p. 4 y 13.

¹⁴³ MENÉNDEZ MORENO, A., “Los tributos cedidos y los propios de las Comunidades Autónomas. En el Informe de la comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación autonómica”, *Revista Quincena Fiscal*, 2017, p. 5.

¹⁴⁴ RAMOS PRIETO, J., y HORNERO MÉNDEZ C., *Derecho y Fiscalidad de las Sucesiones Mortis Causa...*, op., cit., p. 342-367.

¹⁴⁵ El Comité de personas expertas conformado para la propuesta de reforma del ISD se compone de estudiosos como Francisco Adame Martínez, Antonia Agulló Agüero, Olga Cantó Sánchez, Laura de Pablos Escobar, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Xavier Labandeira Villot, Santiago Lago Peñas, Guillem López Casanovas, Julio López Laborda, David López Rodríguez, Satumina Moreno González, Violeta Ruiz Almendral, María Teresa Soler Roch y Marta Villar Ezcurra.

¹⁴⁶ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022, p. 697.

concentra un análisis de los extremos en los cuales el mencionado Comité aborda la necesaria reforma del mismo.

5.2. Reforma del ISD

Tras un breve repaso de las posturas doctrinales mantenidas en lo referente a la coyuntura actual y futura del ISD, conviene enfatizar en la propuesta de reforma que recientemente se ha formulado por el previamente mencionado Comité de Personas Expertas. A efectos, de acomodar la obsoleta regulación del impuesto a la nueva realidad social, dicho Comité se ha visto en la tesitura de proponer una serie de correcciones al sistema tributario español en lo que a este impuesto se refiere.

En primer lugar, procura una serie de ajustes a la obtención de la base liquidable del ISD, comenzando por el **mantenimiento de la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades**, sometiendo a revisión las exigencias para su concesión con vistas a asegurar un mayor control y seguridad jurídica que dificulten la evasión fiscal¹⁴⁷. Respecto a esta cuestión, Portillo Navarro y Albero Candela defienden el carácter esencial de la reducción si bien supone una sólida disminución de la carga tributaria que favorece al correcto funcionamiento empresarial, en tanto que un exceso en la tributación por el ISD puede derivar en dificultades de pervivencia de la empresa. No obstante, sopesan la necesidad de una reforma en relación a la transmisión de empresa familiar, que se extienda, al mismo tiempo, al ámbito subjetivo de la reducción¹⁴⁸. Dada la provechosa motivación al sostenimiento de la empresa que supone esta reducción, abogan por que se eliminen los límites en el grado de parentesco requeridos para la aplicación de la misma en las transmisiones mortis causa e inter vivos. En este mismo sentido, matiza Mata Sierra que convendría establecer, a mayores, un “grupo único” de parientes beneficiarios de la mencionada reducción¹⁴⁹.

Del mismo modo y dentro del mismo bloque de propuestas, el Comité pretende conservar la **reducción por transmisión de la vivienda habitual**, ahora bien, planteando una

¹⁴⁷ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre...*, op., cit., pp. 699-700.

¹⁴⁸ PORTILLO NAVARRO, M. J., y ALBERO CANDELA, A., “Situación actual y propuestas de reforma de la transmisión de la empresa familiar. Un análisis estatal y autonómico”, *Revista Quincena Fiscal*, 2018, pp. 1 y 21-22.

¹⁴⁹ MATA SIERRA, M. T., “La incidencia del parentesco en la aplicación de la bonificación en el Impuesto de sucesiones y donaciones en la transmisión de una empresa familiar (al hilo de la Sentencia núm. 465/2007 de 25 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª)”, *Pecunia*, 2011, pp.196 y 207.

ampliación de la misma del 95% al 100% en la medida en que se cumpla el periodo legalmente previsto de ocupación de la misma por quien habitaba con el causante¹⁵⁰.

Otro apunte en la reforma es el planteamiento de la **eliminación de la reducción por cuantías recaudadas por los beneficiarios de seguros de vida**, ante la ausencia de motivos de justicia tributaria que acrediten la necesidad de conceder este trato privilegiado a los sujetos que anteriormente lo disfrutaban¹⁵¹.

A tenor del criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo, que cataloga los bienes y derechos que componen el **ajuar doméstico** a efectos del ISD de escaso valor en la mayoría de las ocasiones, el Comité de Personas Expertas ha convenido la adecuada supresión del mismo¹⁵². Con carácter previo a la propuesta que está siendo objeto de examen, Barberán Lahuerta, López Laborda y Melguizo Garde ya venían analizando la controvertida discusión acerca del cómputo del ajuar doméstico en el ISD, habida cuenta de que resulta debatible tributar por la obtención de bienes y derechos personales de otro sujeto, de la dificultad que supone para la liquidación del impuesto la cuantificación de los bienes y derechos que componen el ajuar doméstico, así como de ser carente de sentido el hecho de incluir en el cómputo gravable del ISD bienes despojados de valor cuando el propio impuesto se pretende asentar sobre el valor real de una adquisición patrimonial¹⁵³.

En segundo lugar, con ánimo simplificador, el Comité pretende una **supresión de las obsoletas reducciones por parentesco a nivel estatal**, sin perjuicio de salvaguardar el mínimo exento proponiendo a determinados rangos en función del grado de parentesco¹⁵⁴. Pese a ello, las Comunidades Autónomas siguen teniendo ciertas libertades y es por ello que Gómez de la Torre del Arco, entre otros, propone, de acuerdo a los expertos, una armonización con un mínimo y máximo en estos casos, por ser una de las cuestiones en las que mayor divergencia existe entre las Comunidades Autónomas. Así, correlativamente se reduciría la incidencia del dumping fiscal en España¹⁵⁵.

¹⁵⁰ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre...*, op., cit., p. 701.

¹⁵¹ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre...*, op., cit., p. 701.

¹⁵² COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre...*, op., cit., p. 702.

¹⁵³ BARBERÁN LAHUERTA, M. A., LÓPEZ LABORDA, J., y MELGUIZO GARDE, M., “Una propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Cuadernos de información económica*, 2017, p.42.

¹⁵⁴ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre...*, op., cit., p. 703.

¹⁵⁵ GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M., *Hacia un nuevo sistema de financiación autonómica. ¿Qué nos queda?*, Madrid, 2018, p. 373.

En tercer término, el Comité estima conveniente una **mayor convergencia en los tramos y tipos impositivos** del ISD reduciendo el amplio desglose que existe actualmente, siempre sin alterar el carácter progresivo del gravamen y debiendo responder, en palabras del propio Comité, “a criterios de moderación y consonancia”¹⁵⁶. A este mismo respecto, Soler Belda se manifiesta acorde a la necesaria homogeneidad de la escala de gravamen, interpretando de un modo más flexible que, sin perjuicio de ello, sea posible una disminución del carácter progresivo del impuesto¹⁵⁷.

En conexión con el punto anterior, el Comité entiende adecuado examinar la hipotética **eliminación de los coeficientes multiplicadores**¹⁵⁸. Se trata de un elemento cuya existencia ha sido altamente discutida por la doctrina. Así, el carácter progresivo del ISD está supeditado a la aplicación de un criterio ajeno a la adquisición económica. Del mismo modo, eleva la cantidad contributiva hasta un grado insólito, generando desigualdad entre los diferentes sujetos pasivos, en tanto que sanciona el ahorro y favorece a la figura opuesta¹⁵⁹.

En quinto término, la analizada propuesta actual de reforma del ISD también sigue de cerca las sugerencias de organismos y entes internacionales en torno a la gestión del impuesto. En este sentido, propone el Comité una mayor **flexibilidad en el régimen de pagos** del impuesto. Así, autorizando la posibilidad de abonos aplazados o fraccionados en caso de necesidad por iliquidez¹⁶⁰.

En último término, el Comité se pronuncia sugiriendo una limitación de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas que, si bien continúan siendo las actualmente en vigor, proponen ciertas precisiones en relación a diversos aspectos (*mínimo exento, aumento máximo, escalas de gravamen, cuota líquida*)¹⁶¹. Para Pérez-Fadón Martínez esta última propuesta le resulta la de mayor relevancia por la trascendencia que, en un controvertido ambiente de cesión competencial, tiene la puntualización y alcance de las mismas¹⁶². Así las cosas, Lago Montero, Gil Rodríguez, Guervós Maíllo y Alfonso Galán

¹⁵⁶ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre...*, op., cit., pp. 703-705.

¹⁵⁷ SOLER BELDA, R., *La progresividad en las reformas tributarias*, Dykinson, Madrid, 2015, p. 236.

¹⁵⁸ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre...*, op., cit., p. 705.

¹⁵⁹ BARBERÁN LAHUERTA, M. A., LÓPEZ LABORDA, J., y MELGUIZO GARDE, M., “Una propuesta de reforma...”, op., cit., p. 43.

¹⁶⁰ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre...*, op., cit., p. 706.

¹⁶¹ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre...*, op., cit., p. 725.

¹⁶² PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., “Libro Blanco del Comité de las personas expertas sobre la reforma del sistema tributario”, *Wolters Kluwer*, 2022, vid.

inciden en la procedencia bien, de la revocación o bien, de la posible reforma de la cesión competencial del impuesto con motivo de la deplorable utilización de las competencias autonómicas que numerosos territorios han efectuado en la regulación del mismo. Ello, sin perjuicio de entender procedente someter a gravamen las manifestaciones de capacidad económica a las que trae causa este tributo¹⁶³.

A la vista de esta propuesta de reforma formulada el pasado mes de marzo de 2022, Pedreira Menéndez y Lucas Durán se muestran críticos a la misma. En este sentido, estiman que habría sido conveniente profundizar más en la misma, debiendo haber determinado algún modelo impositivo adicional para los ingentes patrimonios ineficazmente productivos y enfocando el destino de la reforma al impulso de la actividad económica tan necesaria en la actualidad¹⁶⁴.

6. CONCLUSIONES

A efectos de concluir el presente Trabajo de Fin de Grado, es preciso hacer un recorrido de los distintos aspectos abordados con el mismo, a través de la consecución del objetivo último de efectuar un análisis detallado de la situación actual en la que se asienta el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el ordenamiento jurídico español.

En primer lugar, se ha procedido a profundizar en el entendimiento del ISD, estudiando su estructura y principales elementos liquidativos, tanto en su dimensión de negocios inter vivos como mortis causa. De ello, se ha podido extraer el conocimiento del régimen general establecido en la regulación estatal del impuesto.

En segundo lugar, se ha hecho especial hincapié en la criticada y desproporcionada cesión competencial del ISD, especialmente en el ámbito normativo, que el Estado ha suscrito a favor de las Comunidades Autónomas. Ello, habida cuenta de la diferente implementación que cada uno de estos territorios ha efectuado, que, consecuentemente, ha derivado en significativos problemas de desigualdad de trato en atención al punto de conexión de la residencia habitual de los sujetos que deben contribuir al sistema por razón de este impuesto. Así, se ha puesto de relieve a través del estudio del impuesto en varias

<http://josejavierperezfadon.blogcanalprofesional.es/libro-blanco-del-comite-de-las-personas-expertas-sobre-la-reforma-del-sistema-tributario/>

¹⁶³ LAGO MONTERO, J. M., GIL RODRÍGUEZ, I., GUERVÓS MAÍLLO, M. A., y ALFONSO GALÁN, R., *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas...*, op., cit., p. 364.

¹⁶⁴ PEDREIRA MENÉNDEZ, J., y LUCAS DURÁN M., “Análisis crítico del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria”, *Garrido Abogados*, 2022, vid. <https://garrido.es/analisis-critico-del-libro-blanco-sobre-la-reforma-tributaria-jose-pedreira-manuel-lucas/>”.

de las Comunidades Autónomas el contraste en su tributación, pudiendo comprobar como en Comunidades Autónomas como el Principado de Asturias y la Comunidad Valenciana la presión fiscal ejercida sobre el contribuyente a estos efectos es notablemente superior al resto, llegando a cuestionarse incluso el carácter confiscatorio del impuesto; mientras que, en el otro extremo se hallan territorios como la Comunidad de Madrid y Castilla y León que, por las bonificaciones y reducciones que establecen en sus respectivos territorios, hacen prácticamente nula la tributación en concepto de este impuesto.

Todo ello, ha propiciado, en tercer lugar, la evaluación de la conflictiva relación que guarda el ISD con respecto de los principios constitucionales del ordenamiento jurídico. En líneas generales, cabría extraer a modo de conclusión, que, sin perjuicio de los distintos planteamientos de inconstitucionalidad y de ciertas posturas doctrinales reacias a entender satisfechos estos principios, el Tribunal Constitucional ha asentado doctrina corrigiendo las posibles controversias que se han podido plantear al respecto. Del mismo modo, se ha reconocido la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la regulación de este impuesto, limitada por el principio de coordinación y solidaridad con el Estado, en tanto que no quede vulnerado el esencial principio de igualdad tributaria.

Finalmente, dado que se trata de uno de los impuestos más cuestionados en España, se ofrece una reflexión sobre la discusión doctrinal vigente acerca del futuro del impuesto. Pese a haber autores que defienden la supresión del impuesto alegando la escasez recaudatoria del mismo, la existencia de doble tributación, el fomento del *dumping fiscal* y las desigualdades entre Comunidades Autónomas; la gran mayoría de la doctrina sostiene el mantenimiento del mismo por al carácter privilegiado de la herencia, por tratarse de una manera eficaz de poner de manifiesto bienes que, en vida del causante, permanecían ocultos, desvirtuando, además, la existencia de la posible doble imposición. En estos términos, el Comité de personas expertas se ha pronunciado con carácter reciente a los solos efectos de subsanar la coyuntura actual del impuesto. No obstante, hay autores que todavía son de la opinión de que resta todavía un largo camino pendiente de recorrer por parte de los estudiosos y de los poderes públicos a fin de garantizar la total igualdad entre los contribuyentes por razón del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en el territorio español.

BIBLIOGRAFÍA

- ALFONSO GALÁN, R., *Beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones y donaciones con ocasión de la transmisión mortis causa de la empresa familiar*, Dykinson, Madrid, 2007.
- ALFONSO GALÁN, R. “La cesión de los impuestos sobre el patrimonio y sucesiones y donaciones en la Ley 21/2001 de cesión de tributos del Estado a las CC.AA.”, *Anuario del Instituto de Estudios Zamoranos Florián de Ocampo*, 2006.
- ÁLVAREZ ARROYO, F., “La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión”, *Revista Quincena Fiscal*, 2017.
- BAKER & MACKENZIE, *Propuesta para la reforma de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 1ª ed, 2015.
- BARBERÁN LAHUERTA, M. A., “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición”, *Revista Asturiana de Economía*, 2005.
- BARBERÁN LAHUERTA M. A., y MELGUIZO GARDE, M., “Equidad y Redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Análisis de los Efectos de las Reformas Autonómicas”, *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 2007.
- BARBERÁN LAHUERTA, M. A., “Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Cuadernos de Información económica*, 2003.
- BARBERÁN LAHUERTA, M. A., LÓPEZ LABORDA, J., y MELGUIZO GARDE, M., “Una propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Cuadernos de información económica*, 2017.
- BARRIO TORRES, P., “La nueva reforma reduce hasta en un 99% el coste del Impuesto de Sucesiones y Donaciones entre familiares directos”, *Olid jurídico*, 2021, vid. <https://olidjuridico.es/reforma-isd-castillayleon/#>
- CALVO ORTEGA, R., *Crisis de la Financiación Autonómica*, Thomson-Reuters Aranzadi, Navarra, 2015.
- CAYÓN GALIARDO, A., *Los impuestos en España*, Aranzadi, Navarra, 7ª ed., 2002.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons, 1996.
- COBO DE GUZMÁN PISÓN, J., ARAGÓN BARQUÍN, J. A., VILLARRUBIA DE TENA, J. A., y GONZÁLEZ COLLAZO, H. A., *Análisis comparativo de los principales impuestos en la Unión Europea, Estados Unidos y países BRIC*, Instituto de la Empresa Familiar, Barcelona y Madrid, 2011.
- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022.

- DELGADO GONZÁLEZ, A. F., “El impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿supresión o mantenimiento”, *Revista Quincena Fiscal*, 2019.
- DÍEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, L., *Lecciones de Derecho Civil*, Universidad de Valencia, Madrid, 1967.
- GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M., *Hacia un nuevo sistema de financiación autonómica. ¿Qué nos queda?*, Madrid, 2018.
- FUENTES QUINTANA, E. *Hacienda Pública: principios y estructura de la imposición*, Rufino García Blanco, Madrid, 1990.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Supresión o reforma”, *Crónica Tributaria*, 2011.
- GONZÁLEZ PINO, A., “La vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria: el Impuesto de Sucesiones”, *Revista Quincena Fiscal*, 2019.
- LAGO MONTERO, J. M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Navarra, 2000.
- LAGO MONTERO, J. M., ALFONSO GALÁN, R., GUERVÓS MAÍLLO, M. A., AGUIAR SOUSA DOS SANTOS, N. T., DI PIETRO, A., GARCÍA FRÍAS, A., GIL RODRÍGUEZ, I., IGLESIAS CARIDAD M., MALHERBE, J., y MARCHESSOU, P., *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, Aranzadi, Navarra, 1ª ed., 2018.
- LAGO MONTERO, J. M., GIL RODRÍGUEZ, I., GUERVÓS MAÍLLO, M. A., y ALFONSO GALÁN, R., *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán*, Dykinson, Madrid, 2010.
- LAGO MONTERO, J. M., “Las grietas del sistema de financiación autonómica: ¿hacia un confederalismo fiscal insolidario?”, *Revista Técnica Tributaria*, 2008.
- LAGO MONTERO, J. M., *La Simplificación de la Imposición sobre la Renta*, Reus, Madrid, 2021.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., *La Familia ante el Derecho Tributario*, Comares, Granada, 2005.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., “Reflexiones sobre el Impuesto de sucesiones. Aspectos constitucionales”, *La Toga*, 2019.
- MANZANO SILVA, E., *¿Tiene futuro el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1ª ed., 2020.
- MARTÍN QUERALT, J., SERRANO LOZANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra, 13ª ed., 2008.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones a la luz del principio de no confiscatoriedad, una visión comparada”, *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España*, 2015.

- MATA SIERRA, M. T., “La incidencia del parentesco en la aplicación de la bonificación en el Impuesto de sucesiones y donaciones en la transmisión de una empresa familiar (al hilo de la Sentencia núm. 465/2007 de 25 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª)”, *Pecunia*, 2011.
- MENÉNDEZ MORENO, A., “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”, *Revista Quincena Fiscal*, 2017.
- MENÉNDEZ MORENO, A., “La financiación de las Comunidades Autónomas: pasado, presente y ¿futuro?”, *Revista Quincena Fiscal*, 2017.
- MENÉNDEZ MORENO, A., “Los tributos cedidos y los propios de las Comunidades Autónomas. En el Informe de la comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación autonómica”, *Revista Quincena Fiscal*, 2017.
- MENÉNDEZ MORENO, A., “¡Pobres residentes! (a propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre del consecuente Proyecto de Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)”, *Revista Quincena Fiscal*, 2014.
- MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P., *Hacienda Pública: teórica y aplicada*, McGraw Hill, Madrid, 1980.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., y LUCAS DURÁN M., “Análisis crítico del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria”, *Garrido Abogados*, 2022, vid. <https://garrido.es/analisis-critico-del-libro-blanco-sobre-la-reforma-tributaria-jose-pedreira-manuel-lucas/>”.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pros y contras (III parte). Diferencias de trato, beneficios fiscales, familia y recaudación”, *Wolters Kluwer*, 2021, vid. <http://josejavierperezfadon.blogcanalprofesional.es/el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-pros-y-contras-iii-parte-diferencias-de-trato-beneficios-fiscales-familia-y-recaudacion/>
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., “Libro Blanco del Comité de las personas expertas sobre la reforma del sistema tributario”, *Wolters Kluwer*, 2022, vid. <http://josejavierperezfadon.blogcanalprofesional.es/libro-blanco-del-comite-de-las-personas-expertas-sobre-la-reforma-del-sistema-tributario/>
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., *Guía del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Valencia, 3ª ed, 2006.
- PÉREZ ZÚÑIGA, J. M., “Sobre un Estado materialmente federal”, *Revista Quincena Fiscal*, 2021.
- PORTILLO NAVARRO, M. J., y ALBERO CANDELA, A., “Situación actual y propuestas de reforma de la transmisión de la empresa familiar. Un análisis estatal y autonómico”, *Revista Quincena Fiscal*, 2018.

- RAMOS PRIETO, J., y HORNERO MÉNDEZ C., *Derecho y Fiscalidad de las Sucesiones Mortis Causa en España: una Perspectiva Multidisciplinar*, Navarra, 1ª ed., 2016.
- RIDAO MARTÍN, J. y CABASÉS I PIQUÉ, M. A., “La corresponsabilidad fiscal como factor de desendeudamiento y mejora en la percepción social de la aplicación de los recursos públicos en el horizonte del nuevo modelo de financiación autonómica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 2014.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Revista Quincena Fiscal*, 2015.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M., “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *Revista de Estudios Jurídicos*, 2015.
- SERRALLER M., “Montero propone “armonizar” Sucesiones y Patrimonio “contra el ‘dumping’ fiscal””, *Expansión*, 2020, vid. <https://www.expansion.com/economia/politica/2020/02/20/5e4eac59468aebc3248b45f5.html>
- SERRANO ANTÓN, F., “El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución Española”, *Revista de Derecho*, 2013.
- SOLER BELDA, R., *La progresividad en las reformas tributarias*, Dykinson, Madrid, 2015.
- SOLER ROCH, M. T., “Los retos tributarios del siglo XXI”, *Revista española de Derecho Financiero*, 2019.
- VARONA ALABERN, J. E., “Razones constitucionales para la rehabilitación y necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, 2014.

LEGISLACIÓN

Constitución Española de 1978.

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

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

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

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

- Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.
- Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.
- 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.
- Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.
- Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.
- 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, reguladores respectivamente de la cesión competencial del ISD y de su alcance.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 3/2021, de 3 de mayo, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.
- Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

JURISPRUDENCIA

Sentencias del Tribunal Constitucional:

- 20 de julio de 1981, n.º 27/1981
- 5 de octubre de 1992, n.º 135/1992
- 23 de diciembre de 2004, n.º 255/2004
- 20 de enero de 2005, n.º 10/2005
- 11 de octubre de 2006, n.º 295/2006
- 18 de enero de 2007, n.º 13/2007
- 12 de diciembre de 2007, n.º 247/2007
- 8 de mayo de 2012, n.º 100/2012
- 29 de mayo de 2014, n.º 83/2014
- 18 de marzo de 2015, n.º 60/2015

ANEXOS.

ANEXO I. Modelo 650 de autoliquidación de Sucesiones de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.



Junta de Castilla y León
Consejería de Hacienda

Servicio Territorial de Hacienda de (U OFICINA LIQUIDADORA DE DISTRITO HIPOTECARIO)

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

SUCESIONES

AUTOLIQUIDACIÓN

MODELO 650

Código Territorial **E H**

N.º DE PRESENTACIÓN


 650F0101B5514

RESERVADO ADMINISTRACIÓN

SUJETO PASIVO

| | | |
|-----------|--------------------|--------------------------|
| N.I.F. | Apellidos y nombre | Provincia |
| 01 | 02 | 03 |
| Municipio | Siglas | Nombre de la vía pública |
| 04 | 05 | 06 |
| Número | Portal | Escalera |
| 07 | 08 | 09 |
| | Piso | Puerta |
| | 10 | 11 |
| | Código Postal | Teléfono |
| | 12 | 13 |
| | | Grupo |
| | | 14 |

CAUSANTE

| | | |
|-----------|--------------------|----------------------------------|
| N.I.F. | Apellidos y nombre | Provincia |
| 15 | 16 | 17 |
| Municipio | Siglas | Nombre de la vía pública |
| 18 | 19 | 20 |
| Número | Portal | Escalera |
| 21 | 22 | 23 |
| | Piso | Puerta |
| | 24 | 25 |
| | Código Postal | DEVENGO (fecha de fallecimiento) |
| | | 27 |
| | | Día |
| | | Mes |
| | | Año |

| | | |
|--|--|--|
| Doc. Privado <input type="checkbox"/> 28 | Notario <input type="checkbox"/> 30 | Clase de liquidación <input type="checkbox"/> 33 |
| Doc. Público <input type="checkbox"/> 29 | Cód. Notario <input type="checkbox"/> 31 | N.º Protocolo <input type="checkbox"/> 32 |
| Exento <input type="checkbox"/> 34 | No sujeto <input type="checkbox"/> 35 | Fundamento legal <input type="checkbox"/> 36 |
| | | Caso General <input type="checkbox"/> 37 |
| | | Adquis. nuda propiedad <input type="checkbox"/> 38 |
| | | Acumulación donaciones <input type="checkbox"/> 39 |

| | |
|---|---|
| <p>BASE IMPONIBLE (valor neto de la adquisición individual) 40</p> <p>Reducción por parentesco con causante..... 41</p> <p>Reducción por discapacidad..... 42</p> <p>Reducción de cuotas anteriores sucesiones..... 43</p> <p>Reducción beneficiarios seguros de vida..... 44</p> <p>Reducción por adquisición de empresa o participac..... 45</p> <p>Reducción adquisición vivienda habitual..... 46</p> <p>Reducción por adquisición explotac. agraria..... 47</p> <p>Otras reducciones..... 48</p> <p>Total reducciones(41+42+43+44+45+46+47+48)..... 49</p> <p>BASE LIQUIDABLE ((40) - (49))..... 50</p> | <p>CASOS DE APLICACIÓN DE TIPO MEDIO: Adquisición de nuda propiedad; acumulación de donaciones</p> <p>Base liquidable teórica..... 54</p> <p>Aplicación de tarifa:</p> <p>Hasta a))</p> <p>Resto al % b))</p> <p>Cuota íntegra teórica (a) + b))..... 55</p> <p>Coefficiente multiplicador..... 56</p> <p>Cuota tributaria teórica ((55) X (56))..... 57</p> <p>Tipo Medio Efectivo de Gravamen ((57) - (54) x100)..... 58 %</p> <p>CUOTA TRIBUTARIA ((50) X (58))..... 59</p> <p>DEUDA TRIBUTARIA</p> <p>CUOTA TRIBUTARIA ((53) ó (59))..... 60</p> <p>Reducción del exceso de cuota..... 61</p> <p>CUOTA TRIBUTARIA AJUSTADA ((60) - (61))..... 62</p> <p>Deducción doble imposición internacional..... 63</p> <p>Bonificación de la cuota..... 64</p> <p>Deducción cuotas anteriores..... 65</p> <p>Interés de demora..... 66</p> <p>TOTAL A INGRESAR ((62) - (63) - (64) - (65) + (66))..... 67</p> |
|---|---|

PRESENTADOR

| | | |
|-----------|--------------------|--------------------------|
| N.I.F. | Apellidos y nombre | Provincia |
| 68 | 69 | 70 |
| Municipio | Sigla | Nombre de la vía pública |
| 71 | 72 | 73 |
| Número | Portal | Escalera |
| 74 | 75 | 76 |
| | Piso | Puerta |
| | 77 | 78 |
| | Código Postal | Teléfono |
| | 79 | 80 |

Fecha y firma: ____/____/____

Ingreso efectuado a favor del Tesoro de la Comunidad de Castilla y León.

Importe ... 81 Euros

Ingreso a través de Entidades Colaboradoras: E.C. en efectivo E.C. adeudo en cuenta

Código Cuenta Cliente

| | | | |
|---------|---------|-------|------------|
| Entidad | Oficina | D.C. | N.º Cuenta |
| _____ | _____ | _____ | _____ |

(Firma del titular de la cuenta o persona autorizada)

Este documento no será válido sin la certificación mecánica o, en su defecto, firma autorizada.

EJEMPLAR PARA LA ADMINISTRACIÓN (GESTIÓN)

Protección de datos: El interesado reconoce haber recibido la información establecida en la vigente normativa sobre protección de datos de carácter personal.

ANEXO II. Modelo 651 de autoliquidación donaciones de la Comunidad de Castilla y León.



Junta de Castilla y León
Consejería de Hacienda

Servicio Territorial de Hacienda de _____
(U OFICINA LIQUIDADORA DE ESCRITO HIPOTECARIO)

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

DONACIONES

AUTOLIQUIDACIÓN

MODELO 651

Código Territorial **E H**

N.º DE PRESENTACIÓN



651F1101B5505

RESERVADO ADMINISTRACIÓN

SUJETO PASIVO

| | | |
|----|---------------------------|------------------------------------|
| 01 | N.I.F. Apellidos y nombre | Provincia |
| 02 | | 03 |
| 04 | Municipio | 05 Siglas |
| | | 06 Nombre de la vía pública |
| 07 | 08 Número | 09 Portal |
| | 10 Escalera | 11 Piso |
| | 12 Puerta | 13 Código Postal |
| | | 14 Teléfono |
| 14 | 15 Fecha de nacimiento | 16 Parentesco con el donante |
| | 17 Grupo | 18 Patrimonio preexistente (tramo) |

IDENTIFICACIÓN

DONANTE

| | | |
|----|---------------------------|-----------------------------|
| 18 | N.I.F. Apellidos y nombre | Provincia |
| 19 | | 20 |
| 21 | Municipio | 22 Siglas |
| | | 23 Nombre de la vía pública |
| 24 | 25 Número | 26 Portal |
| | 27 Escalera | 28 Piso |
| | 29 Puerta | 30 Código Postal |
| | | 31 Fecha de nacimiento |

DECLARACIÓN

| | | | | | | | | | |
|----|-----------------|----|-------------------------------|----|-------|----|---------------------|----|------------------|
| 31 | DEVENGO | 32 | DONACIONES ANTER. ACUMULABLES | 33 | Fecha | 34 | Oficina liquidadora | 35 | N.º presentación |
| 35 | OBJETO DONACIÓN | | | | | | | | |

| | | | | | | | | | |
|----|--------------|----|--------------|----|---------|----|----------------|----|------------------|
| 36 | Doc. Público | 37 | Doc. Privado | 38 | Notario | 39 | Código Notafío | 40 | N.º de Protocolo |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |

LIQUIDACIÓN

| | | | | | |
|----|--------|----|-----------|----|---|
| 45 | Exento | 46 | No sujeto | 47 | Fundamento legal de la exención o no sujeción |
| | | | | | |
| 48 | 49 | 50 | 51 | 52 | 53 |
| 54 | 55 | 56 | 57 | 58 | 59 |
| 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 65 |
| 66 | 67 | 68 | 69 | 70 | 71 |
| 72 | 73 | 74 | 75 | 76 | 77 |
| 78 | 79 | 80 | 81 | 82 | 83 |

PRESENTACIÓN

Ingreso efectuado a favor del Tesoro de la Comunidad de Castilla y León.

Ingreso a través de Entidades Colaboradoras: E.C. en efectivo E.C. adouido en cuenta

importe ... Euros

Código Cuenta Cliente

| | | | |
|---------|---------|------|------------|
| Entidad | Oficina | D.C. | N.º Cuenta |
| | | | |

(Firma del titular de la cuenta o persona autorizada)

INGRESO

Este documento no será válido sin la certificación mecánica o, en su defecto, firma autorizada.

EJEMPLAR PARA LA ADMINISTRACIÓN (GESTIÓN)