



---

**Universidad de Valladolid**

## **Facultad de Derecho**

### **Máster de Acceso a la Abogacía**

# **“EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: ANÁLISIS, PERSPECTIVA NACIONAL E INTERNACIONAL Y POSIBLE SUPRESIÓN”**

Presentado por:

***Gonzalo Arriaga San José***

Tutelado por:

***Antonio Arenales Rasines***

*Valladolid, enero de 2021*

## **RESUMEN**

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido durante los últimos años uno de los impuestos que más discusión ha generado. Tanto su configuración interna como su actual regulación han sido duramente criticadas por gran parte de la doctrina tributaria que ha exigido su eliminación inmediata del sistema tributario español. Sin embargo, la mayor parte de los países mantienen esta figura tributaria por razones técnico-teóricas que pretenden garantizar una adecuada redistribución de la riqueza y un adecuado sostenimiento del gasto público por parte de los contribuyentes.

En este trabajo estudiaremos el gravamen de las adquisiciones lucrativas mortis causa, así como las posturas a favor y en contra de esta figura impositiva desde un punto de vista estrictamente neutral.

## **ABSTRACT**

The Inheritance and Gift Tax has been one of the most discussed tax rates during the last years. Both its internal configuration and its current regulation have been harshly criticized by much of the tax doctrine that has demanded its immediate elimination from the Spanish tax system. However, most countries maintain this tax figure for technical-theoretical reasons that seek to guarantee an adequate redistribution of wealth and adequate support of public spending by taxpayers.

In this paper we will study the taxation of lucrative acquisitions mortis causa and inter vivos of analytics, as well as the positions in favor and against this tax figure from a strictly neutral point of view.

**PALABRAS CLAVE:** Impuesto, Cesión, Hecho Imponible, Supresión, Normativa.

**KEY WORDS:** Tax, Assignment, Taxable event, Suppression, Regulations.

# ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	6
2.1    Contextualización histórica y evolución.....	6
2.2    Concepto y fundamento.....	8
2.3    Legislación aplicable. Características.....	10
2.4    Hecho imponible.....	13
2.5    Base imponible y base liquidable.....	15
3. CONFIGURACIÓN INTERNA: ANALISIS DE LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	18
3.1    La Cesión Tributaria.....	18
3.2    Gestión del impuesto y beneficios fiscales.....	19
3.2.1    Comunidades Autónomas de Régimen Común.....	19
3.2.2    País Vasco y Navarra.....	21
4. CONFIGURACIÓN INTERNACIONAL: DERECHO COMPARADO.....	24
4.1    La situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el marco europeo.....	24
5. LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: ARGUMENTOS EN FAVOR DE ESTA POSTURA.....	28
5.1    Su excesiva complejidad y dificultad aplicativa.....	28
5.2    Desigualdades normativas en función del territorio.....	30
5.3    Escasa capacidad recaudatoria.....	31
5.4    Problemas transfronterizos y doble imposición.....	32
5.5    Ineficacia desde el punto de vista técnico.....	34

6. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y OTRAS ARGUMENTACIONES EN FAVOR DE SU MANTENIMIENTO.....	36
6.1 La posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	36
6.2 La necesaria tributación de las adquisiciones a título lucrativo: argumentos a favor de la pervivencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el sistema tributario español.....	39
7. CONCLUSIONES.....	42
8. BIBLIOGRAFÍA.....	44

# 1. INTRODUCCIÓN.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los impuestos más controvertidos y discutidos en el seno de la doctrina tributaria y actualmente cuenta con un gran número de defensores y detractores. El presente trabajo tiene por objeto analizar en profundidad esta figura tributaria de forma sistemática y estructurada, desde una perspectiva estrictamente neutral.

La primera parte del trabajo se centra en la contextualización histórica del tributo y el análisis pormenorizado de los aspectos esenciales de esta figura tributaria que facilitarán su entendimiento y comprensión.

Los siguientes epígrafes tienen por objeto analizar la configuración del Impuesto de Sucesiones y Donaciones tanto en el ámbito nacional como internacional. De forma breve, se analizará la cesión tributaria del impuesto y su gestión por las Autonomías de régimen común y de régimen foral y la situación de esta figura tributaria en el marco comunitario europeo.

A continuación, se expone la parte más controvertida del trabajo que aborda la posible supresión del impuesto en base a un gran número de argumentos, que ponen de manifiesto las imperfecciones y complejidades generadas por esta figura impositiva y apostando por la eliminación del gravamen como única solución frente a ellas.

Esta posibilidad es rechazada de forma categórica por los partidarios de la pervivencia de la tributación de las adquisiciones a título gratuito, mediante la exposición razonada de argumentos técnico-teóricos que son expuestos en el punto sexto del presente trabajo.

El último punto del trabajo expone las conclusiones conforme al estudio del impuesto realizado a lo largo del presente trabajo y que constituye el objetivo principal del mismo.

## 2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

### 2.1 Contextualización histórica y evolución.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es considerado como uno de los impuestos más longevos dentro del sistema tributario español, contando con una trayectoria histórica de especial relevancia y que ha servido de base para la configuración actual del tributo<sup>1</sup>.

La imposición sucesoria en España tiene su origen a finales del siglo XVIII y principios del siglo XIX por medio de la Real Cédula de 19 de septiembre de 1798 que por primera vez facilitó la tasación por medio de la pericia y que establecía la discriminación del impuesto en razón de los bienes, el parentesco y el dominio o disfrute<sup>2</sup>. Esta primera imposición perseguía de forma ineludible un objetivo meramente recaudatorio, influida por la corriente impositiva imperante en otros países europeos como Inglaterra o Francia.

Posteriormente, en torno a 1865, tiene lugar la reforma llevada a cabo por Alejandro Mon y su “derecho de hipotecas” que con su posterior reforma gravó por primera vez la masa hereditaria de los ascendientes y los descendientes<sup>3</sup>.

A principios y mediados del siglo XX destacan las reformas realizadas por los ministros de Hacienda de la época, especialmente las de Fernández Villaverde y Calvo Sotelo que supusieron un cambio de paradigma respecto de la imposición sucesoria.

La reforma tributaria de 1964 llevada a cabo por medio de la Ley 41/1964<sup>4</sup>, suprimió la imposición sobre el caudal relicto y estableció el Impuesto General sobre Sucesiones que se caracterizó por su mayor simplicidad y la reducción del número de las tarifas. Junto con el Decreto 1018/1967<sup>5</sup> determinó el carácter directo del tributo y equiparó la tributación de

---

<sup>1</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, P.17.

<sup>2</sup> CHARLER IRANZO, R: *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2019, p.12.

<sup>3</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, P.17.

<sup>4</sup> Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del Sistema Tributario.

<sup>5</sup> Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

los cónyuges en situación de viudedad con la de los descendientes directos<sup>6</sup>. Sin embargo, esta reforma no incluye las donaciones en el ámbito de la imposición directa, sino que las mantiene en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, a la espera de una nueva regulación que incluyera ambas realidades en un mismo impuesto.

Finalmente, y tras un largo periodo de tiempo en el que la reforma del Sistema Tributario pasó a un segundo plano debido al proceso de democratización en el que se encontraba el país con motivo del fin de la dictadura franquista, se aprueba la Ley 29/1987<sup>7</sup> del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, (LISD de ahora en adelante) y el Real Decreto 1629/1991<sup>8</sup> que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dichas normas delimitan de manera más adecuada la definición de hecho imponible, considerando como tal no solo a las adquisiciones mortis causa sino también las que tengan su origen en actos inter vivos, configurando, por lo tanto, un impuesto que va a gravar todas las adquisiciones patrimoniales a título gratuito<sup>9</sup>, eliminando las exenciones y apostando por un sistema de reducciones sobre la base imponible que sigue vigente en la actualidad.

Si bien es cierto que esta normativa sigue vigente en la actualidad, es importante poner de manifiesto la paulatina cesión de determinados aspectos del tributo en favor de las Comunidades Autónomas, dotándoles de potestad normativa especialmente a raíz de la Ley 22/2009<sup>10</sup>, que establece el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (CCAA de ahora en adelante) y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En resumen, la imposición sucesoria ha presentado una gran evolución en España gracias a las diferentes reformas adoptadas por los responsables en materia tributaria de cada una de las épocas que han culminado en un impuesto de especial importancia y de continuo debate.

---

<sup>6</sup> GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.32.

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

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

<sup>9</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, P.18.

<sup>10</sup> 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.

## 2.2 Concepto y fundamento.

Antes de abordar los aspectos más controvertidos o discutibles de este impuesto, es necesario analizar de forma breve y genérica cada uno de los elementos configuradores del mismo.

### Concepto

El artículo 1 de la LISD, al igual que ocurre con los primeros preceptos de otras leyes, trata de conceptualizar el impuesto indicando su carácter directo y subjetivo cuya finalidad es gravar los incrementos patrimoniales obtenidos por las personas físicas<sup>11</sup>. Evidentemente esta conceptualización no deja de ser una primera aproximación y concreta su posición dentro del sistema tributario español<sup>12</sup>.

Este impuesto grava la capacidad económica de los herederos, legatarios o aquellos que sean destinatarios de una donación, sometiendo a gravamen las adquisiciones a título gratuito de los mismos, es decir, se grava el incremento patrimonial de una persona física que tiene su origen en una herencia, legado o donación. La conceptualización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los aspectos más controvertidos y discutidos dentro de la materia fiscal, donde hay dos posturas doctrinales bastante diferenciadas. Por un lado, nos encontramos con aquellos que consideran como renta a las sucesiones y donaciones, no diferenciándolas de los salarios y demás retribuciones percibidas por las personas físicas y que suponen un aumento de la riqueza. Este concepto viene a incluir a las sucesiones y donaciones como hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF de ahora en adelante), de lo que se puede deducir que este sector doctrinal aboga de forma clara por la eliminación de un impuesto que no debería existir en el sistema tributario español ya que carece de hecho imponible alguno<sup>13</sup>.

Sin embargo, la mayor parte del sector doctrinal en materia fiscal es partidario de considerar a las sucesiones y donaciones como un aumento patrimonial del beneficiario o destinatario de las mismas, pero no como renta o como uno de los hechos imponibles configuradores del IRPF, ya que tanto las sucesiones como las donaciones presentan ciertas particularidades que serán analizadas a lo largo del presente trabajo y que determinan la

---

<sup>11</sup> Artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>12</sup> BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M: *Comentarios al impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 2001, p.29.

<sup>13</sup> GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.84.

necesidad de un gravamen específico y separado de las adquisiciones patrimoniales a título gratuito<sup>14</sup>.

### Fundamento

A la hora de analizar un impuesto, su fundamentación es uno de los aspectos más controvertidos a la vez que determinante, ya que la justificación del gravamen aporta el rigor tributario necesario de la imposición.

Pues bien, respecto a la fundamentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es importante indicar que esta se asienta en la búsqueda de “un sistema tributario justo” que cumpla con lo establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Española (de ahora en adelante CE), de 29 de diciembre de 1978, que establece la necesidad de que el sistema tributario español se fundamente en la capacidad económica de los contribuyentes y en un gravamen que cumpla con la igualdad y progresividad<sup>15</sup>.

En este sentido, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se fundamenta en la capacidad económica del adquirente por medio del gravamen del incremento patrimonial del beneficiario de adquisiciones a título gratuito. Es importante indicar que no se grava ni la transmisión mortis causa ni inter vivos, sino el aumento de la capacidad económica del adquirente que tiene su origen en dichas transmisiones y que suponen un incremento patrimonial importante en el destinatario de las mismas.

Así mismo, la progresividad y la igualdad tributaria también sirven de fundamentación a dicho impuesto. Por su parte, la progresividad del Impuesto de Sucesiones y Donaciones favorece la redistribución de la carga tributaria en función de la capacidad económica del contribuyente que con su tarifa progresiva garantiza una tributación equitativa dentro del sistema tributario español. En esta misma dirección, la igualdad tributaria como fundamento tributario persigue de forma evidente la igualdad efectiva entre todos los contribuyentes y su tributación en condiciones de igualdad, es decir, que cada uno de ellos tribute en la medida de sus capacidades, ya que de lo contrario estaríamos ante una situación de discriminación tributaria, potencialmente peligrosa y que pondría en riesgo la totalidad del sistema fiscal.

Resulta evidente, por lo tanto, que la fundamentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en base a la capacidad económica, la progresividad y la igualdad es

---

<sup>14</sup> PLAZA VÁZQUEZ, A: *El valor real tributario*, Navarra, Aranzadi S.A., 2000, p.94.

<sup>15</sup> Artículo 31.1 de la Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978.

uno de los argumentos más utilizados por los defensores de esta figura impositiva y serán analizados en mayor medida a lo largo del presente trabajo.

### 2.3 Legislación Aplicable. Características

En este epígrafe se analizará la normativa vigente aplicable al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y sus principales características y especialidades configuradoras de la naturaleza de este impuesto.

#### Normativa Aplicable.

- **Ley 29/1987**, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que con sus sucesivas reformas puntuales constituye la normativa central del impuesto en el entramado tributario.
- **Real Decreto 1629/1991**, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento sobre Sucesiones y Donaciones.
- **Ley 22/2009**, de 18 de diciembre, respecto de la cesión tributaria en favor de las CCAA.
- Leyes de cada una de las CCAA en el ejercicio de sus competencias adquiridas en base a la cesión en materia tributaria respecto del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

#### Características.

La naturaleza del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede parecer a primera vista un aspecto controvertido, pero la realidad es bien diferente ya que gran parte de la doctrina muestra unanimidad en este sentido.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 1 de la LISD, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones presenta una “*naturaleza directa y subjetiva y grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas*”<sup>16</sup>. De esta definición se puede deducir que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones presenta las siguientes características:

- **Impuesto Directo:** la imposición directa puede definirse como el gravamen que recae sobre la renta y el patrimonio de los contribuyentes, es decir, gravando directamente la riqueza y siendo la principal diferencia respecto de la imposición

---

<sup>16</sup> Artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

indirecta que grava “la circulación o el consumo de riqueza”<sup>17</sup>. Por lo tanto, y de acuerdo con esta diferenciación, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es considerado como un impuesto directo ya que grava la adquisición de riqueza que supone una herencia o una adquisición inter vivos a título gratuito, constituyendo el hecho imponible de este impuesto y alejando este incremento patrimonial de la imposición indirecta, ya que el eje del gravamen es el aumento de la capacidad económica y no la existencia de un patrimonio<sup>18</sup>

- **Impuesto Subjetivo y Personal:** la deuda tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene determinada por las circunstancias personales del adquirente tales como su edad, parentesco, la posible existencia de minusvalías físicas o psíquicas o el patrimonio preexistente del contribuyente que, si bien no es un elemento personal, dota al impuesto de subjetividad a la hora de establecer el coeficiente aplicable a la cuota íntegra. En relación con esta característica es importante indicar que gran parte de la doctrina opta por el carácter real del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, considerando que grava, no el patrimonio del heredero o donatario, sino la cuantía de la cuota heredada o donada recibida sin tener en cuenta otras circunstancias de carácter personal, aunque a día de hoy sigue siendo mayoritaria la postura doctrinal que aboga por el carácter personal y subjetivo del Impuesto<sup>19</sup>.
- **Impuesto complementario:** el hecho de que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones grave las ganancias patrimoniales a título gratuito, dejando al resto bajo la tributación del IRPF, configura de forma evidente un impuesto claramente complementario. Esta complementariedad es motivo de discrepancias dentro del ámbito doctrinal, ya que un gran número de autores consideran innecesaria esta figura tributaria y abogan por un impuesto más global que encuadre toda la imposición directa o bien el establecimiento de una categoría específica dentro del IRPF que gravara las adquisiciones a título gratuito mortis causa e inter vivos sin necesidad de esta dualidad de figuras tributarias que dibujan un panorama tributario más complejo. Estas posturas partidarias de la supresión del impuesto, que serán analizadas a lo largo del presente trabajo, responden a la simplificación del sistema

---

<sup>17</sup> FERREIRO LAPATZA: *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p.200.

<sup>18</sup> GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.88.

<sup>19</sup> BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M: *Comentarios al impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 2001, p.32.

tributario, tarea perseguida por numerosos autores, pero realmente difícil de conseguir, especialmente tras la cesión de este impuesto. Sin embargo, la legislación actual del Impuesto de Sucesiones y Donaciones configura esta figura tributaria como autónoma y complementaria del IRPF<sup>20</sup>.

- **Impuesto progresivo e instantáneo:** la Ley 29/1987 en su Exposición de Motivos hace referencia a la progresividad de este impuesto indicando que la tarifa del impuesto es el medio más adecuado para conseguir la progresividad del tributo o lo que es lo mismo, una mejor distribución de la carga tributaria que se base en la capacidad económica de los contribuyentes<sup>21</sup>. En esta línea, otros autores como CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>, consideran que “la progresividad resulta de la combinación de dos elementos, el tipo de gravamen y el mencionado coeficiente multiplicador”<sup>22</sup>, diferenciándolo de otros impuestos en los que la progresividad únicamente deriva de la tarifa. Por otro lado, el carácter instantáneo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se fundamenta en que su hecho imponible no puede proyectarse en el tiempo ya que grava las adquisiciones a título gratuito mortis causa o inter vivos y el incremento patrimonial que supone dicha transmisión de forma instantánea y no duradera en el tiempo. Este último aspecto es cuestionado por una parte del sector doctrinal que considera que el carácter instantáneo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede ser discutido por el hecho de que este impuesto tiene en cuenta determinados periodos de tiempo para la aplicación de deducciones. Finalmente, este sector doctrinal entiende que los periodos de tiempo que el impuesto tiene en cuenta persiguen únicamente una menor presión fiscal y por lo tanto no pueden ser tenidos en cuenta, como elementos configuradores que dotan de durabilidad a un impuesto que es claramente instantáneo<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, I, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M: *Comentarios al impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 2001, p.34.

<sup>21</sup> Exposición de Motivos, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>22</sup> CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>, MONTEJO VELILLA, S: *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Madrid, Civitas, 1991, p. 79.

<sup>23</sup> BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, I, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M: *Comentarios al impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 2001, p.34.

## 2.4 Hecho imponible. Supuestos de no sujeción y presunciones

El hecho imponible como elemento configurador de un impuesto es uno de los aspectos troncales y de mayor importancia ya que determina la circunstancia económica y jurídica que obliga al pago de un tributo. Por ello, en este epígrafe se analizará el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### Hecho Imponible

De acuerdo con el establecido por el artículo 3.1 de LISD, el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede definirse como el incremento patrimonial adquirido por personas físicas obtenido a título gratuito o lucrativo derivado de adquisiciones mortis causa, adquisiciones inter vivos y la percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros de vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario<sup>24</sup>. Esta disposición delimita de forma clara el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, estableciendo una estructura tripartita.

En cuanto a las **adquisiciones mortis causa**, es importante indicar que constituyen el hecho imponible central del impuesto. En consonancia con el ya mencionado artículo 3.1, letra a, de la LISD, el gravamen del impuesto recaerá sobre las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio<sup>25</sup>.

En este sentido, tanto la adquisición por herencia como por legado no presentan ningún problema en cuanto a su comprensión, ya que la legislación civil es bastante clara en estos aspectos indicando que el heredero sucede a título universal en el conjunto de todos los bienes derechos y obligaciones y el legatario a título particular en bienes o derechos determinados o particulares<sup>26</sup>. Sin embargo, sí que plantea más problemas la adquisición de bienes y derechos por cualquier otro título sucesorio por la falta de especificación de la ley en este aspecto. Sin embargo, y con el objetivo de solucionar esta falta de concreción, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones realiza una exhaustiva enumeración de los títulos sucesorios, extendiendo el gravamen del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a la adquisición de bienes y derechos por donación mortis causa, pactos sucesorios, títulos sucesorios que determinen el derecho a la percepción de las cantidades

---

<sup>24</sup> Artículo 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>25</sup> Artículo 3.1 letra a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>26</sup> CHARLER IRANZO, R: *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2019, p.42.

que las empresas y entidades entreguen a sus familiares y aquellos títulos sucesorios que atribuyan el derecho a la percepción de cantidades que asignen los testadores a los albaceas por la prestación de sus servicios<sup>27</sup>.

En cuanto a las **adquisiciones inter vivos**, el artículo 3.1, letra b de la LISD, indica de forma clara que el gravamen del impuesto recae sobre las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos<sup>28</sup>. Al hilo de lo anterior, la adquisición de bienes y derechos por donación no plantea problemas en cuanto a su comprensión, ya que el artículo 618 del Código Civil es bastante explícito al considerar a la donación como un acto de liberalidad por el que una persona otorga el poder de disposición de una cosa en favor de otra que acepta<sup>29</sup>.

Más problemas plantean las adquisiciones de bienes y derechos por cualquier otro negocio jurídico al no enumerar la ley las adquisiciones que tienen consideración de negocios jurídicos a título gratuito e inter vivos. Este defecto, al igual que ocurre con las adquisiciones mortis causa ya referenciadas, es subsanado de nuevo por el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que considera a estos efectos como negocios jurídicos gratuitos e inter vivos a las condonaciones de la deuda, renuncia de derechos, asunción liberatoria de la deuda, el desistimiento o allanamiento en juicio o arbitraje en favor de la otra parte, y el contrato de seguro sobre la vida en caso de sobrevivencia del asegurado o el contrato individual de seguro en caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante si en ambos casos la persona beneficiaria es distinta del contratante<sup>30</sup>.

Y finalmente, en cuanto a la **percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros de vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario** tributarán en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, ya que, de no ser así, estas percepciones tributarán en el IRPF.

---

<sup>27</sup> Artículo 11 del Reglamento de 8 de noviembre de 1991 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>28</sup> Artículo 3.1 letra b de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>29</sup> Artículo 618 del Código Civil, que se aprueba por el Real Decreto de 24 de julio de 1889.

<sup>30</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, P.35.

### Supuestos de no sujeción

La normativa tributaria, concretamente el artículo 3 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, enumera de forma breve los supuestos de no sujeción a este impuesto<sup>31</sup>. Esta enumeración es un *numerus clausus* de supuestos cuyo gravamen no está sujeto a esta figura impositiva.

La LISD, en su artículo 3.2 establece otro supuesto de no sujeción no contemplado en el Reglamento, considerando que los incrementos patrimoniales obtenidos por las personas jurídicas tributan en el Impuesto de Sociedades y no en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>32</sup>.

### Presunciones

Una peculiaridad de la normativa tributaria en materia de sucesiones y donaciones es la de establecer presunciones *iuris tantum* de hechos imposables. Ambas presunciones dan la posibilidad a los interesados de que puedan formular alegaciones con carácter previo a la oportuna liquidación.

Dichas presunciones vienen establecidas por la normativa tributaria reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, presumiendo por un lado la existencia de una transmisión lucrativa cuando los datos obrantes en los ficheros de Administración constaten una disminución y simultáneamente un aumento del patrimonio de una persona, y por otro lado la existencia de una transmisión lucrativa a favor de los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad en las adquisiciones onerosas a menos que se pruebe la existencia de medios suficientes para su realización por el menor<sup>33</sup>.

### **2.5 Base imponible y base liquidable**

Finalmente, y como culminación del breve análisis de los elementos configuradores del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se analiza desde una perspectiva teórica tanto la base imponible como la base liquidable del presente impuesto.

---

<sup>31</sup> Artículo 3 del Reglamento, de 8 de noviembre de 1991, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>32</sup> Artículo 3.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>33</sup> CHARLER IRANZO, R: *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2019, p.51.

En primer lugar, es importante poner de manifiesto que la base del tributo es aquella magnitud que sirve para medir la manifestación de capacidad económica efectuada al realizar en cada caso concreto el hecho imponible.

En segundo lugar, tiene especial interés la clasificación de las bases del tributo, bien en función de la magnitud en que vienen expresadas o bien en función de la existencia de reducciones en la base. La existencia de dichas reducciones es la que nos permite diferenciar entre base imponible y base liquidable, si bien este extremo será analizado a continuación.

### Base Imponible

La doctrina, en consonancia con lo establecido por la normativa tributaria, determina que la base imponible es aquella magnitud de expresión cuantitativa que mide alguno de los elementos del hecho imponible, a fin de que, aplicando el tipo de gravamen, se obtenga como resultado la cuota tributaria.

La base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones “vendrá determinada generalmente en régimen de estimación directa con las excepciones establecidas por la normativa reguladora del tributo o la normativa reguladora del régimen de estimación indirecta de bases imponibles”<sup>34</sup>.

El artículo 9 de la LISD establece que la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en las adquisiciones mortis causa como en las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, consistirá en el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas o deudas que fueren deducibles, y en el caso de las percepciones de seguros sobre la vida, las cantidades que perciba el beneficiario del mismo<sup>35</sup>.

### Base Liquidable

Como ya se ha referenciado anteriormente, la base liquidable es el resultado que se obtiene de aplicar a la base imponible las reducciones que procedan. En este sentido se puede apreciar dos tipos de reducciones, por un lado, las reducciones estatales y por otro lado las reducciones de cada una de las CCAA en atención a sus circunstancias económicas y sociales y en ejercicio de sus competencias obtenidas en materia tributaria gracias a la cesión en la

---

<sup>34</sup> CHARLER IRANZO, R: *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2019, p.63.

<sup>35</sup> Artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

gestión de este impuesto<sup>36</sup>. Estas reducciones a la base imponible se aplicarán por orden, en primer lugar, las reducciones estatales y posteriormente las reducciones de las CCAA.

La regulación de las reducciones estatales aplicables a la base imponible, tanto para las adquisiciones mortis causa como adquisiciones inter vivos y las percepciones por seguros de vida, se encuentra en el artículo 20 de la LISD que establece reducciones por parentesco, minusvalía, cantidades percibidas por contrato de seguro, transmisión de la empresa familiar, transmisión de explotaciones familiares agrícolas, forestales o rurales, transmisión de la vivienda habitual, adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico y transmisión de empresa individual o negocio profesional<sup>37</sup>.

Las reducciones a la base son un mecanismo que pretende disminuir la presión fiscal y conseguir una igualdad tributaria efectiva y favorecer una mejor redistribución.

---

<sup>36</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, p.51.

<sup>37</sup> Artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### 3. CONFIGURACIÓN INTERNA: ANALISIS DE LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Una vez analizados los elementos esenciales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reviste especial importancia el estudio de su ámbito territorial dentro de un sistema especialmente descentralizado donde la cesión en materia tributaria es un fenómeno habitual.

#### 3.1 La Cesión Tributaria

El ámbito territorial del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene determinado por el artículo 2 de la LISD que determina la su exigencia a todo el territorio español, sin perjuicio de los convenios y conciertos económicos existentes con los territorios históricos y forales de Navarra y el País Vasco, y su cesión a las Comunidades Autónomas <sup>38</sup>.

Este precepto hace referencia a la actual configuración territorial a efectos fiscales del sistema tributario español, distinguiendo entre dos regímenes de financiación:

-Regímenes Históricos o forales.

-Régimen de financiación común de las CCAA.

En cuanto a los **regímenes históricos o forales de Navarra y País Vasco** es importante indicar que estas dos CCAA cuentan con un régimen tributario especial en virtud de los conciertos o convenios económicos existentes en estos territorios. Este régimen especial faculta a ambos territorios para poder percibir directamente ingresos que tengan su origen en impuestos propios y la posibilidad de regular su régimen tributario. En lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ambos territorios establecen su propia normativa. Este aspecto será brevemente analizado en el siguiente epígrafe<sup>39</sup>.

Respecto al **régimen común de financiación de las CCAA**, abarca el resto de territorios autónomos y se regula por la Ley 22/2009 de 18 de diciembre reguladora de la financiación de las CCAA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, que establece un marco de cesión tributaria idéntico aplicable a cada una de ellas. En estos

---

<sup>38</sup> Artículo 2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>39</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, p.86.

territorios, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se encuentra cedido tal y como indica el artículo 2.de la LISD, anteriormente referenciado<sup>40</sup>.

Queda claro que estamos ante un impuesto estatal cuyo rendimiento se cede a las CCAA de régimen común y que tanto en Navarra como en el País Vasco cuenta con una normativa propia. La cesión del rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como ya se ha indicado, viene establecida por la Ley 22/2009 que modifica determinadas normas tributarias y cede determinadas potestades normativas a las CCAA de régimen común. Estas competencias normativas en materia tributaria van desde la posibilidad de establecer reducciones a la base imponible, o el establecimiento de la tarifa del impuesto, hasta la capacidad de establecer deducciones o bonificaciones de la cuota o de gestionar y liquidar el impuesto. En el ejercicio de estas competencias normativas, las CCAA de régimen común han establecido numerosas modificaciones tributarias que hacen especialmente complicado conocer la tributación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en cada una de ellas<sup>41</sup>.

### **3.2 Gestión del Impuesto y Beneficios Fiscales.**

En este punto, analizaremos por un lado la gestión y las modificaciones normativas o beneficios fiscales del Impuesto de Sucesiones y Donaciones establecidos por las CCAA de régimen común, y por otro lado la regulación y situación actual de esta figura tributaria en las CCAA históricas o forales.

#### *3.2.1 Comunidades Autónomas de Régimen Común.*

La cesión del rendimiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones plantea un importante problema a la hora de determinar la CCAA competente para la gestión del impuesto. Como solución a este problema, el artículo 32 de la Ley 22/2009 establece que se cede a las CCAA el rendimiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que se haya producido en su territorio<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> CHARLER IRANZO, R: *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2019, p.17.

<sup>41</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, p.89.

<sup>42</sup> Artículo 32 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.

De modo que, se considera que el rendimiento se ha producido en una CCAA por parte de un sujeto pasivo residente en España, según los siguientes puntos de conexión o puntos determinantes del rendimiento:

- En adquisiciones mortis causa y cantidades adquiridas por los beneficiarios de un seguro de vida integrantes de la porción hereditaria, el territorio donde el causante de dicha adquisición tuviera su residencia habitual en el momento del devengo, aplicándose la normativa de la CCAA donde el causante tenía su domicilio o residencia habitual.
- En adquisiciones inter vivos, el territorio donde el destinatario de la donación tenga su residencia habitual en el momento del devengo, salvo en las donaciones de bienes inmuebles, en las que el territorio será donde radica dicho inmueble.

En la gestión de esta figura impositiva y en base a las competencias normativas cedidas, las CCAA de régimen común establecen ciertos beneficios fiscales en función del parentesco, minusvalía y otra serie de circunstancias y aspectos relevantes que vamos a ir analizando.

En cuanto a los beneficios fiscales por parentesco o minusvalía, la mayor parte de las CCAA han optado por establecer estas reducciones de la base imponible, incluso algunas han optado por suprimir casi por completo la tributación en las adquisiciones mortis causa e inter vivos o bien optar por otras vías de reducción del gravamen, minorando el mismo de forma muy significativa.

Por su parte, los beneficios fiscales por seguros de vida y transmisión de vivienda habitual y empresa familiar que han establecido las CCAA de régimen común se han centrado, por norma general, en establecer ciertas modificaciones respecto del límite máximo establecido por la normativa estatal reguladora de los seguros de vida, así como el establecimiento de mejoras respecto de la reducción estatal o reducciones propias y modificaciones en ambas transmisiones tanto mortis causa como inter vivos<sup>43</sup>.

Las CCAA de régimen común también establecen modificaciones normativas en relación con la tarifa del impuesto y los coeficientes multiplicadores aplicables al patrimonio

---

<sup>43</sup> CHARLER IRANZO, R: *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2019, p.38.

prexistente, optando incluso en algunos casos por la aplicación de sus propios coeficientes o la reducción de los mismos<sup>44</sup>.

### 3.2.2 País Vasco y Navarra.

Como ya se ha indicado, los territorios históricos o forales de País Vasco y Navarra presentan un régimen especial de tributación. Ambos territorios tienen suficiente capacidad tributaria para la exacción o recaudación de la mayor parte de los impuestos estatales. De modo que, respecto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, estos territorios establecen su propia normativa reguladora, pero “respetando los principios de solidaridad y coordinación con la Hacienda del Estado”<sup>45</sup>.

#### País Vasco.

La regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en este territorio viene establecida en el artículo 25 de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la CCAA del País Vasco<sup>46</sup>. Este artículo en su apartado uno determina el carácter concertado del tributo y su exacción por las diputaciones forales competentes en función del territorio respecto de las adquisiciones mortis causa y percepciones por seguros de vida cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha de devengo o en caso de tenerla en el extranjero, si los contribuyentes tuvieran su residencia en el País Vasco.

El citado artículo también establece la exacción respecto de las donaciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos cuando estos radiquen en territorio vasco o en caso de que radiquen en el extranjero, si el destinatario de la donación tuviera su residencia habitual en el País vasco, y respecto las donaciones de los demás bienes y derechos siempre que el destinatario de la donación tuviera su residencia en el País Vasco en el momento del devengo. Sin embargo, en su apartado dos recoge una especialidad en cuanto a la aplicación de las normas de territorio común por las diputaciones forales, tanto para las adquisiciones mortis causa como para las donaciones, cuando el causante o donatario hubiera residido en

---

<sup>44</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, p.97.

<sup>45</sup> BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M: *Comentarios al impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 2001, p.41.

<sup>46</sup> Artículo 25 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto económico con la CCAA del País Vasco.

territorio común un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatamente anteriores contados a partir de la fecha de devengo<sup>47</sup>.

De la propia lectura del artículo se puede deducir la importancia de la residencia a la hora de determinar la normativa aplicable a las adquisiciones a título gratuito. De modo que, para poder aplicar los puntos de conexión anteriormente indicados, es necesario hacer referencia a los criterios seguidos en el País Vasco a la hora de determinar la residencia. Estos criterios de residencia vienen establecidos por el artículo 43.1 de la Ley 12/2002 que considera como residencia habitual de las personas físicas en el País Vasco “cuando estas permanezcan en este territorio un mayor número de días del año inmediato anterior, tengan en este su principal centro de intereses o sea el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF”<sup>48</sup>.

Además, cada una de las Diputaciones forales del País Vasco han establecido sus propias normativas reguladoras del Impuesto de Sucesiones y Donaciones al hilo de lo establecido por el ya mencionado artículo 25 de la Ley 12/2002. En este sentido, se pueden distinguir tres normas forales:

-Norma Foral 4/2015 de Vizcaya.

-Norma Foral 3/1990 de Guipúzcoa, modificada por Ley 1/2014.

-Norma Foral 11/2005 de Álava, modificada por Ley 10/2017.

### Navarra.

La regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Navarra viene establecida por el artículo 31 de la Ley 28/1990, por la que se aprueba el convenio económico entre el Estado y la CCAA de Navarra<sup>49</sup>. Este artículo establece, de un modo similar a la normativa reguladora del País Vasco, la exacción del impuesto por parte de la Comunidad Foral de Navarra respecto de las adquisiciones mortis causa y las percepciones por seguro de vida, cuando el causante tenga su residencia habitual en Navarra o teniéndola en el extranjero conserve la condición de navarro, así como las adquisiciones de bienes inmuebles y derechos

---

<sup>47</sup> CHARLER IRANZO, R: *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2019, p.23.

<sup>48</sup> CHARLER IRANZO, R: *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2019, p.23.

<sup>49</sup> Artículo 31.1 de 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.

sobre los mismos cuando radiquen en territorio navarro y las donaciones cuando el adquirente tenga su residencia habitual en territorio navarro<sup>50</sup>.

De la propia lectura del artículo se deduce que no existe ninguna especialidad. Sin embargo, sí que existe en la normativa vasca anteriormente referenciada y se vuelve a poner de manifiesto la importancia de la residencia, a la hora de determinar las adquisiciones a título gratuito que han de ser gravadas. Por lo tanto, al igual que en la normativa vasca, para poder aplicar los puntos de conexión, anteriormente indicados, es necesario indicar los criterios seguidos por la Comunidad Foral de Navarra a la hora de establecer la residencia. En este sentido y de acuerdo con el artículo 8.2 de la Ley 28/1990, se considera como residencia habitual de las personas físicas en Navarra “cuando estas permanezcan en dicho territorio el mayor número de días del año inmediato anterior, tengan en este su principal centro de intereses o sea el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF<sup>51</sup>

Tanto Navarra como el País Vasco presentan una normativa reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones muy similar, lo que en cierto modo supone un sistema de tributación conjunto aplicable a ambos territorios, más que dos sistemas de tributación individualizados.

---

<sup>50</sup> CHARLER IRANZO, R: *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2019, p.24.

<sup>51</sup> CHARLER IRANZO, R: *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2019, p.25.

## 4. CONFIGURACIÓN INTERNACIONAL: DERECHO COMPARADO.

### 4.1 La situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el marco europeo.

En el ámbito comunitario, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los tipos impositivos integradores del sistema tributario de la mayoría de los países miembros de la UE, que somete a gravamen las adquisiciones a título gratuito o lucrativo. Sin embargo, países como, Portugal o Suecia han optado por la supresión de esta figura impositiva, generando un importante debate en el seno de la doctrina tributaria europea<sup>52</sup>.

La realidad es que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está vigente en los países que a priori pueden considerarse más avanzados y desarrollados desde un punto de vista económico y fiscal. Países como Reino Unido, Alemania y Francia apuestan por gravar tanto las herencias como las donaciones por su contribución a la redistribución de la riqueza y a la progresividad, apostando por un sistema tributario bastante similar en el que la influencia es mutua. Sin embargo, no hay un único modelo de tributación aplicable a las adquisiciones a título lucrativo y gratuitos, ya que por un lado tenemos la imposición sobre porciones hereditaria y la imposición sobre el caudal relicto como modelos fundamentales de tributación y por otro lado un modelo de tributación mixto y que combina los dos anteriores<sup>53</sup>. De modo que, la tributación de las adquisiciones a título gratuito en el ámbito comunitario cuenta con tres modalidades de tributación:

- El Impuesto sobre Porciones Hereditarias.
- El Impuesto sobre el Caudal Relicto.
- Sistema Mixto de Tributación.

En cuanto al **modelo de imposición sobre porciones hereditarias**, es importante indicar que es la modalidad de tributación de las adquisiciones a título lucrativo que han adoptado la mayor parte de los países miembros de la UE, siendo por lo tanto la modalidad tradicional de tributación. Este sistema establece un gravamen individualizado sobre las cuotas hereditarias, de modo que el impuesto recae sobre el destinatario de la herencia o

---

<sup>52</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, p.21.

<sup>53</sup> GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.72.

donación, devengándose en el momento de la muerte del causante o de la recepción de la donación por parte del donatario. La base tributaria viene determinada por el valor de los bienes y los derechos adquiridos de acuerdo con su valor de mercado con ciertas excepciones en función de ciertos bienes y derechos. Además, este sistema cuenta con un gran número de exenciones y beneficios fiscales en función del parentesco, edad y otras circunstancias que incidan en la base tributaria. Este sistema de tributación es el empleado por el sistema fiscal español respecto de las adquisiciones a título lucrativo al igual que países como Francia o Alemania<sup>54</sup>.

En cuanto al **modelo de imposición sobre el Caudal Relicto**, únicamente Reino Unido aplica este modelo de tributación que grava las adquisiciones mortis causa antes de que se proceda a su reparto, a diferencia del anterior modelo en el que gravamen tiene lugar una vez que se produce la partición de la herencia o la recepción de la donación. Las adquisiciones inter vivos no estarán sujetas a gravamen siempre que el donante sobreviva siete años desde dicha donación. Esta exención o especialidad respecto del tratamiento tributario de las donaciones es una de las principales diferencias respecto del modelo anterior, donde las donaciones estarán sujetas a gravamen sin ninguna limitación de tiempo. El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Reino Unido se denomina *'Inheritance tax'*<sup>55</sup> que recae sobre el la totalidad del valor de las propiedades y derechos que se adquieren mortis causa de forma objetiva, sin tener en cuenta circunstancias de índole personal del sujeto para la determinación de la tarifa y estableciendo un tipo de gravamen del 40% siempre que la cuantía de la adquisición exceda de 325.000 libras para dichas transmisiones y del 20% para las donaciones, quedando las adquisiciones, cifradas por debajo de ese límite sometidas a un gravamen del 0% o, lo que es lo mismo, exentas<sup>56</sup>.

Y finalmente, **en cuanto al sistema Mixto de Tributación**, Dinamarca y Suiza son los países que adoptan este modelo mixto de tributación en el que las sucesiones y las donaciones son gravadas por tipos impositivos diferentes. Respecto del gravamen de las adquisiciones mortis causa es importante indicar que la imposición se divide, a su vez, en un impuesto que grava el caudal relicto y otro que grava las porciones hereditarias. Es evidente que este sistema, que combina los modelos fundamentales o tradicionales, pretende superar

---

<sup>54</sup> GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.74.

<sup>55</sup> Consultar en: <https://www.icex.es/icex/es/revista-el-exportador/invertir/EST4365290.html>.

<sup>56</sup> GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.74.

las dificultades y complejidades generadas por los sistemas comunes o fundamentales, pero que realmente se encuentra en tierra de nadie y genera aún más debate y falta de armonización en el marco tributario europeo<sup>57</sup>.

A pesar de las diferencias existentes entre los distintos modelos de tributación indicados, existen una serie de características comunes aplicables a cada uno de los sistemas:

- Mínimos exentos en transmisiones de bienes a parientes cercanos.
- Se considera contribuyente, generalmente, al heredero o adquirente.
- Gravamen de la herencia y donación neta, una vez deducidas cargas y posibles deudas.
- Incorporación de varias tarifas progresivas.
- Valor de mercado como índice de referencia para la determinación de la base imponible.
- Transmisiones gratuitas de empresas familiares y explotaciones agrícolas y forestales.
- Posibles exenciones y beneficios respecto de los cónyuges e hijos en la mayoría de los casos.

Lo cierto es que estas características son tomadas en consideración por la mayoría de los países miembros, pero, como ocurre con otras materias jurídicas controvertidas, no son pocos los países que no cumplen con algunas de ellas en ejercicio de su autonomía legislativa en materia tributaria.

Otro aspecto de especial relevancia es la capacidad recaudatoria de esta figura impositiva en el ámbito comunitario. La realidad es que la mayoría de los países, entre los que se incluye España, presentan un porcentaje de recaudación inferior al 1% del PIB de cada país. Además, la tendencia durante estos últimos años apenas ha variado más allá de pequeños incrementos y descensos de la recaudación obtenida por los países miembros a lo largo de los diferentes ejercicios económicos hasta la actualidad<sup>58</sup>.

De esta breve referencia a la tributación de las adquisiciones a título gratuito mortis causa e inter vivos, se puede deducir que la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España es similar a la del resto de países europeos, donde su importancia

---

<sup>57</sup> GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.75.

<sup>58</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, p.21.

desde el punto de vista recaudatorio es residual y su existencia se justifica en razones técnico-teóricas.

## **5. LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: ARGUMENTOS EN FAVOR DE ESTA POSTURA.**

La supresión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se ha convertido en los últimos años en uno de los debates centrales y que más controversia ha generado en el seno de la doctrina tributaria.

No son pocos los que consideran que esta figura tributaria carece de justificación y fundamento, abogando por la desaparición del gravamen o la integración del mismo en el IRPF considerando a las adquisiciones a título gratuito mortis causa e inter vivos como elementos configuradores de la renta de las personas. Sin embargo, gran parte de la doctrina considera que la eliminación de este impuesto va contra los principios del derecho tributario, abogando por una reforma de gran calado que solucione todos aquellos aspectos especialmente controvertidos y se consiga un cierto nivel de armonización fiscal.

El debate en torno al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no sólo tiene lugar en el seno de la doctrina tributaria, sino que, con fines puramente electoralistas, los partidos políticos han trasladado este debate al Congreso de los diputados e incluso a los parlamentos de cada una de las CCAA.

Los argumentos de ambos sectores doctrinales van a ser analizados en aras de comprender mejor esta figura tributaria, haciendo referencia en primer lugar a las posturas partidarias de su supresión y en segundo lugar a aquellas posturas partidarias de su mejora o reforma.

### **5.1 Su excesiva complejidad y dificultad aplicativa**

Las normas tributarias desarrolladas por el legislador deben perseguir en todo momento la mayor corrección jurídica posible, pero ante todo debe ser sencillas y claras en su comprensión y aplicación. Esta idea es primordial, en aras de garantizar que el contribuyente no recele de las mismas, ya que de lo contrario podemos estar ante un incumplimiento sistemático de las normas tributarias por parte de los ciudadanos que, en base a la no comprensión de las mismas, deciden no cumplir con lo dispuesto en ellas.<sup>59</sup>

---

<sup>59</sup> CHECA GONZÁLEZ, C: *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, materiales para la reflexión*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p.126.

En este sentido se pronuncia ESCRIBANO LÓPEZ, que considera que el legislador debe establecer una normativa que además de ser correcta y completa desde el punto de vista jurídico sea clara y fácilmente comprensible para la ciudadanía, ya que de lo contrario se vería seriamente perjudicada la confianza de los ciudadanos en la justicia e incluso se fomentaría el incumplimiento sistemático de dicha normativa confusa<sup>60</sup>.

Esta idea, que a priori debería regir en toda la normativa tributaria, no es de aplicación a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, originando como consecuencia un impuesto difícilmente comprensible incluso para profesionales de la materia o personas con conocimientos jurídicos siendo, en general, verdaderamente incomprensible para la ciudadanía.

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones emplea términos jurídicos especialmente complejos, que incluso en algunos casos se contraponen con su conceptualización o disposición en el derecho común. Esta complejidad, por un lado es totalmente comprensible, ya que la materia tributaria es una disciplina autónoma que puede conceptualizar o calificar con libertad, pero con la debida justificación, y esto en la regulación de esta figura impositiva no se da en ningún caso, por lo que el contenido de multitud de preceptos y disposiciones se aleja en gran medida de la normativa común<sup>61</sup>.

Además, en este mismo sentido, el sistema de declaración-autoliquidación que impera en nuestro sistema tributario y que se establece de forma opcional para esta figura impositiva, pone de manifiesto las dificultades de que este sistema se pueda aplicar correctamente a un tributo especialmente complejo o difícilmente aplicable y que cuenta con una regulación especialmente confusa<sup>62</sup>.

Todo lo anteriormente expuesto evidencia que nos encontramos ante un impuesto especialmente complejo tanto en cuanto a su comprensión como en su regulación y aplicación, motivo que lleva a los detractores de este impuesto a abogar por su total supresión.

---

<sup>60</sup> LÓPEZ, E: en su artículo *“La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España”*, Madrid, Civitas, 1992, Revista Española de Derecho Financiero, p.660.

<sup>61</sup> CHECA GONZÁLEZ, C: *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, materiales para la reflexión*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p.128.

<sup>62</sup> CHECA GONZÁLEZ, C: *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, materiales para la reflexión*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p.129.

## 5.2 Desigualdades normativas en función del territorio.

Como ya se ha indicado anteriormente, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo estatal, cuyo rendimiento se encuentra cedido a las CCAA. Sin embargo, los territorios forales de Navarra y País Vasco presentan un régimen tributario especial que permite a estos territorios llevar a cabo la exacción, recaudación y gestión de la mayor parte de los impuestos estatales, incluido el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y establecer normativas propias.

En este sentido, los territorios forales establecen en sus respectivas normativas una amplia gama de exenciones y beneficios fiscales aplicables a las adquisiciones mortis causa e inter vivos, que nada tienen que ver con las recogidas en la normativa común. Esta disparidad de trato que recibe un mismo hecho imponible en función de si estamos en territorio común o en territorio foral es uno de los principales argumentos esgrimidos frente a la existencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>63</sup>. El hecho de que los territorios forales establezcan regulaciones tan ventajosas de esta figura impositiva, frente a su regulación en el resto de España, supone un claro trato discriminatorio y dispar de los contribuyentes en función únicamente de su residencia.

Esta disparidad de trato no debe ser aceptada, ya que puede suponer un precedente peligroso y convertir a estos territorios forales en un paraíso fiscal donde los ciudadanos trasladan sus residencias únicamente por los beneficios fiscales que puedan obtener, vulnerando de forma clara el principio de neutralidad tributaria y asumiendo los contribuyentes del territorio común casi la totalidad de la carga tributaria<sup>64</sup>.

De modo que, para hacer frente a este trato discriminatorio, o se procede a la extensión del régimen fiscal foral al resto del sistema tributario común, optando claramente por la armonización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el territorio español, o se procede a su supresión.

---

<sup>63</sup> BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M: *Comentarios al impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 2001, p.41.

<sup>64</sup> CHECA GONZÁLEZ, C: *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, materiales para la reflexión*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p.148.

### 5.3 Escasa capacidad recaudatoria.

La recaudación tributaria que proporciona el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los aspectos más controvertidos y debatidos en el seno de la doctrina tributaria. Los detractores de este impuesto consideran que la exigua recaudación que proporciona, y su poca importancia como recurso tributario justifican y fundamentan de forma clara y evidente su necesaria supresión.

En este sentido, la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones durante los últimos 15 años en base a los datos aportados por el Ministerio de Hacienda, es la siguiente:

*Recaudación Total del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en millones de euros €.*

<b>Año 2005</b>	<b>2.368,5</b>
<b>Año 2010</b>	<b>2.322,1</b>
<b>Año 2011</b>	<b>2.078,6</b>
<b>Año 2012</b>	<b>2.177,1</b>
<b>Año 2013</b>	<b>2.320,9</b>
<b>Año 2014</b>	<b>2.515,6</b>
<b>Año 2015</b>	<b>2.566,2</b>
<b>Año 2016</b>	<b>2.534,9</b>
<b>Año 2017</b>	<b>2.572,5</b>
<b>Año 2018</b>	<b>2.539,4</b>
<b>Año 2019</b>	<b>2.531,7</b>

FUENTE: Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda<sup>65</sup>.

En un primer análisis de los datos aportados, resulta evidente la exigua recaudación que a lo largo de cada ejercicio económico se obtiene de esta figura tributaria. Durante los últimos cinco años la recaudación apenas ha variado de los 2.500 millones de euros, lo que supone un 3% de los ingresos tributarios obtenidos por las CCAA y un 0,2% del PIB, lo que pone de manifiesto un “nivel recaudatorio bastante bajo y escasamente redistributivo”<sup>66</sup>.

<sup>65</sup>Consultar en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/RecaudacionDefinitivaTributosCedidos.aspx>.

<sup>66</sup> DE ALBERT, M: *Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Barcelona, Foment del Treball Nacional, 2014, P.29.

Por lo tanto, y teniendo en cuenta únicamente datos estadísticos, la supresión del impuesto no supondría un perjuicio económico importante para las CCAA y por ende para el Estado. Esta argumentación fundamenta la existencia de dicho impuesto únicamente en razones teórico-técnicas que pretenden ante todo mantener la igualdad tributaria y la progresividad impositiva.

#### **5.4 Problemas transfronterizos y doble imposición.**

La doble imposición y los problemas transfronterizos son dos de los principales argumentos utilizados por los partidarios de la supresión de esta figura impositiva. Actualmente, estos dos argumentos suponen el centro de un importante debate político en el entramado comunitario, que, por medio de comunicaciones o recomendaciones, tratan de solucionar estos problemas y han servido de base para que cada uno de los Estados miembros lleven a cabo modificaciones de sus propias normas tributarias.

Cada uno de los Estados que integran la Unión Europea (UE de ahora en adelante) presentan un gravamen de las adquisiciones a título gratuito diferente o similar, en algunos casos, sin necesidad de que haya armonización tributaria en este aspecto, como ya se ha hecho referencia en epígrafes anteriores. Esta situación genera importantes problemas transfronterizos ya que si un ciudadano de un Estado miembro percibe una herencia o una donación en otro Estado Miembro puede verse obligado al pago de más de un impuesto, lo que se traduce en una desmedida carga fiscal que puede llevar al beneficiario de las mismas a renunciar a dichas adquisiciones por no poder hacer frente a la carga impositiva. Esta situación de doble imposición aún no ha sido solucionada por la UE. Si bien es cierto, se han realizado numerosos intentos en aras de conseguir una cierta armonización en materia tributaria por medio de recomendaciones normativas que los Estados miembros deben aplicar. De modo que se ha optado no por una reforma integral y unitaria del impuesto, sino por pequeñas reformas nacionales que favorezcan la deducción en caso de doble imposición internacional<sup>67</sup>.

España, como otros Estados Miembros de la UE, establece la imposición sobre las porciones hereditarias, pero no sobre el caudal relicto como sí que hacen otros países. Este problema se ha solucionado de forma parcial por medio de la introducción de deducciones en las legislaciones de algunos de los Estados miembros. Alguna deducción como es el caso de doble imposición internacional, en la normativa española no deja de ser una solución

---

<sup>67</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, P.202.

momentánea o un parche jurídico. Sin embargo, la legislación española lejos de ser perfecta crea situaciones de desigualdad y discriminación al establecer tipos impositivos al alza para no residentes o no aplicar algunos beneficios fiscales a ciudadanos en función de si tienen su domicilio habitual en España o en otro Estado miembro<sup>68</sup>.

La legislación comunitaria, frente a esta situación de desigualdad tributaria en función de la residencia del causahabiente o del sujeto pasivo que incumple con los principios de discriminación y de libre circulación, instó a España en sendas ocasiones para que modificara este aspecto, llevando esta discrepancia incluso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014<sup>69</sup> determinó la culpabilidad del Estado español y su comportamiento discriminatorio. Esta sentencia tuvo como consecuencia la modificación de la Ley 29/1987 introduciéndose la disposición adicional 2ª con el objetivo de adecuar el impuesto a lo establecido por la sentencia<sup>70</sup>. Esta adecuación no es una solución definitiva, ya que los no residentes deberán tributar en función de la normativa estatal, pero con algunas peculiaridades, manteniendo en cierto modo la doble imposición internacional y sin solucionar este problema tributario en su totalidad.

No han sido pocos los intentos de la UE para tratar de solucionar esta situación. Tanto las recomendaciones de armonización fiscal de los años 2010 y 2011, como de la revisión del año 2014 de la evolución de las medidas recomendadas anteriormente y los informes del año 2016 - que trataba los obstáculos transfronterizos en materia fiscal- han ido estableciendo posibles soluciones a los posibles problemas con que se encuentran cada uno de los países miembros en la aplicación de las modificaciones fiscales recomendadas por la UE para solucionar esta situación. Sin embargo, la realidad es por el momento bastante diferente y la doble imposición sigue siendo uno de los principales problemas en materia fiscal para los países de la UE<sup>71</sup>.

De modo que, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, para los detractores del Impuesto de Sucesiones y Donaciones carece de sentido, ya no en el ámbito nacional, sino en el ámbito comunitario, la existencia de una figura impositiva que genera tantos problemas y que incluso supone un doble gravamen respecto de las adquisiciones a título gratuito mortis

---

<sup>68</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, P.202.

<sup>69</sup> Sentencia del TJUE, Asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014.

<sup>70</sup> Disposición 2ª de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>71</sup> MANZANO SILVA, E: *¿tiene futuro el impuesto de sucesiones y donaciones?*, Valencia, Tirant Lo Blanc., 2020, P.149.

causa e inter vivos, lo que se traduce en una presión fiscal desmedida para los ciudadanos tanto residentes como no residentes, siendo su supresión la única solución a la falta de armonización fiscal en torno a este impuesto.

### **5.5 Ineficacia desde el punto de vista técnico**

El sector doctrinal partidario de la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, además de los argumentos ya esgrimidos en favor de esta idea, considera que esta figura tributaria desde el punto de vista de la técnica tributaria no tiene razón alguna para su pervivencia en el sistema tributario español debido a su actual concepción y estructura normativa.

En este sentido, la propia existencia del impuesto genera confusión en la aplicación del IRPF, ya que grava cualquier incremento de patrimonio fundamentado en una adquisición a título lucrativo o gratuito, no siendo por lo tanto un hecho imponible del IRPF y quedando al margen de esta figura impositiva. Los partidarios de esta idea consideran que el hecho de que las adquisiciones a título gratuito no tengan la consideración de renta es un accidente o más bien el hecho de que el legislador para asegurar la pervivencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debía dotarle de contenido y de un hecho imponible, siendo las adquisiciones a título lucrativo ese objeto imponible al que aferrarse para la pervivencia del impuesto. La realidad es que, desde este punto de vista, los incrementos patrimoniales que tengan su origen en las adquisiciones a título gratuito no deben quedar fuera del gravamen sobre la renta, lugar en el que desde el punto de vista de la técnica tributaria tienen su posición más lógica<sup>72</sup>.

Frente a esta postura se podría argumentar que lo verdaderamente importante es gravar las adquisiciones a título lucrativo o gratuito para que no haya ningún tipo de manifestación económica que se quede sin gravar, independientemente de cual sea la figura tributaria donde deba encuadrarse este hecho imponible. Esta idea desde el punto de vista de la técnica tributaria carece de sentido por el mero hecho de que la renta es el modo más adecuado de medir la capacidad económica de una persona y, por ende, la misma debe ser gravada por medio de un impuesto personal que recaiga sobre ella.

Por lo tanto, si nos encontramos ante dos figuras tributarias que pueden gravar un mismo objeto imponible, lo lógico es optar por el que grava de forma específica la renta o lo

---

<sup>72</sup> CHECA GONZÁLEZ, C: *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, materiales para la reflexión*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p.146.

que es lo mismo, la manifestación de capacidad económica de una persona, ya que tanto los incrementos como reducciones que sufre el patrimonio es uno de sus principales elementos configuradores<sup>73</sup>.

A pesar de lo anteriormente expuesto, los partidarios de la supresión de este impuesto sí que reconocen en cierto modo la posibilidad de que los incrementos patrimoniales que tengan su origen en transmisiones lucrativas mortis causa estén sometidas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debido a un defecto legislativo basado en la necesidad de buscar un espacio donde se pueda mover esta figura impositiva y justificar en cierto modo su existencia.

Sin embargo, el hecho de que también estén gravadas por este impuesto las adquisiciones lucrativas inter vivos es determinante, al menos para los detractores de este impuesto, para pedir su supresión por quedar patente la deliberada actuación del legislador de generar un impuesto con el objetivo de obtener una mayor recaudación “a costa de menos justicia fiscal”<sup>74</sup>.

De todo lo anteriormente expuesto, se puede concluir que la idea de supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, desde el punto de vista de la técnica tributaria, radica en el sin sentido que, a juicio de este sector doctrinal, tiene la existencia de dos impuestos que gravan la capacidad económica de una persona únicamente por deseo del legislador y de la necesidad recaudatoria del Estado o lo que es lo mismo, el hecho de que dos impuestos graven lo que el IRPF podría gravar de forma unitaria.

La técnica tributaria se muestra claramente partidaria de un sistema tributario caracterizado por la simplicidad y la armonización en el que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, junto con los problemas y dificultades que plantea, no tiene cabida, siendo su supresión la única manera de solucionar esta situación.

---

<sup>73</sup> CHECA GONZÁLEZ, C: *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, materiales para la reflexión*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p.147.

<sup>74</sup> CHECA GONZÁLEZ, C: *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, materiales para la reflexión*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p.148.

## **6. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y OTRAS ARGUMENTACIONES EN FAVOR DE SU MANTENIMIENTO.**

Una vez examinadas las argumentaciones de los partidarios de la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debemos analizar la postura del otro sector doctrinal que opta por la pervivencia de esta figura impositiva. Esta postura doctrinal que actualmente es mayoritaria en el ámbito tributario considera que la eliminación, sin más, del gravamen, contradice, de forma evidente, los principios regidores del sistema tributario español, que garantiza una adecuada contribución y un adecuado y justo sostenimiento del gasto público<sup>75</sup>.

En cualquier caso, este sector doctrinal sí que reconoce que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presenta complejidades y aspectos controvertidos que en cierto modo justifican posturas contrarias y partidarias de su supresión. De modo que, la reforma o mejora del impuesto y su adaptación a los retos que actualmente se plantean en el ámbito tributario, se convierte en una prioridad para este sector doctrinal, que, más allá de argumentaciones teóricas que justifiquen su pervivencia, considera que dicha reforma es la forma más adecuada de garantizar su perpetuidad en el sistema tributario español.

### **6.1 La posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

La necesidad de la existencia de este impuesto unido a su complejidad, su falta de armonización normativa y otra serie de problemas o complejidades que plantea y que han sido analizados a lo largo del presente trabajo, ha llevado a que en la actualidad se cuente con un gran número de propuestas de reforma del impuesto. Dentro de las numerosas propuestas de reforma aportadas por una cantidad ingente de autores nos vamos a centrar en algunas de las que cuentan con una mayor trascendencia e importancia.

---

<sup>75</sup> MANZANO SILVA, E: *¿tiene futuro el impuesto de sucesiones y donaciones?*, Valencia, Tirant Lo Blanc., 2020, P.66.

## Informe para la reforma del Sistema Fiscal Español

Esta propuesta de reforma realizada por un grupo de expertos en el año 2014, o más conocida como “Informe Lagares”<sup>76</sup>, incluía una serie de reformas de carácter necesario para la mejora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, haciendo referencia a la redistribución, la necesidad de mayores facilidades para el fraccionamiento o aplazamiento de los pagos, el tratamiento desigual de este impuesto en cada una de las autonomías, el principio de equidad y otra serie de aspectos.

En lo relativo a las medidas de reforma o mejora que propone este informe es importante indicar que estamos ante recomendaciones que tratan de solventar las dificultades planteadas por esta figura impositiva:

**1ª Establecimiento de una base imponible amplia** con tipos impositivos que no superen el 10 por 100.

**2ª Fijación de límites máximos y mínimos** entre los cuáles se deberían mover la capacidad normativa de las CCAA para reducir las diferencias tributarias tan importantes existentes en la actualidad<sup>77</sup>.

**3ª Supresión de reducciones por parentesco**, sustituidas por tipos impositivos decrecientes en función de la mayor proximidad del parentesco, de reducciones percibidas por contratos de seguros de vida, y de reducciones por adquisición de vivienda habitual de la persona fallecida con la excepción del cónyuge, por adquisición de bienes del Patrimonio Histórico y por adquisiciones inter vivos con excepción de las aplicadas a personas con discapacidad.

**4ª Mantenimiento de un régimen especial de reducciones** para las personas con discapacidad, de las reducciones por adquisición sucesiva de bienes y por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que sean calificadas de empresa familiar con el objetivo de garantizar su continuidad.

**5ª Existencia de un único mínimo exento** en todo el territorio de régimen común entre 20.000 y 25.000 euros.

---

<sup>76</sup> Propuesta de reforma fiscal que fue elaborada por el comité de expertos presentada ante el ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el 14 de marzo de 2014 y que recibió este nombre por encontrarse al frente de dicho comité el catedrático Manuel Lagares.

<sup>77</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, P.209.

**6ª Establecimiento de tres grupos de parentesco** integrado por tres grupos.

**7ª Establecimiento de una tarifa** constituida por un tipo reducido, tipo medio y tipo elevado”<sup>78</sup>.

Este informe perseguía un ambicioso objetivo y, a pesar de que sus líneas de reforma fueron muy tenidas en cuenta por la doctrina tributaria, y el trabajo del comité de expertos fue considerado como una labor tributaria notable, pero la reforma fiscal del tributo no llegó a materializarse, estando pendiente a día de hoy.

#### Propuesta de la Fundación de Impuestos y la Competitividad

Esta propuesta presentada por la Fundación de Impuestos y la Competitividad en el año 2015, contiene una serie de propuestas de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En primer lugar, este informe se centra en las diferencias en materia de normativa tributaria existentes en cada una de las CCAA, mostrándose la Fundación partidaria de reducir dichas diferencias y de armonizar la normativa tributaria en territorio español.

Más concretamente, respecto del Impuesto Sobre Sucesiones y donaciones, las propuestas de mejora se centran en la armonización de algunos de los elementos configuradores del tributo por medio de normativa estatal, la reducción de las exenciones autonómicas, tarifas proporcionales en función del parentesco, unificación fiscal respecto de los criterios de atribución territorial, así como el establecimiento de un impuesto de carácter general supeditado a normativa estatal en el que se ceda la recaudación a las CCAA e incluso la supresión del mismo para familiares directos facilitando la equidad y la eficiencia”<sup>79</sup>.

#### Informe para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica

En el mismo sentido que los anteriores, este informe recoge una serie de propuestas de reforma y mantenimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por su función redistributiva y su importancia dentro del sistema fiscal. Ello, frente a la postura de algunas CCAA que han establecido ciertas reducciones o deducciones que en cierto modo una supresión indirecta del tributo en sus territorios.

---

<sup>78</sup> Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, de febrero de 2014, Madrid, p.251-253. Consultar en <https://www.hacienda.gob.es/ES/ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>.

<sup>79</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, P.212.

La Comisión encargada de elaborar este informe plantea algunas medidas verdaderamente interesantes, que van desde la armonización de las bases del tributo o la reducción de competencias de las CCAA, y que únicamente podrían modificar algunas tarifas y reducciones, hasta una actualización total de la normativa reguladora del impuesto de ámbito nacional con un sistema homogéneo de bases imponible y liquidable<sup>80</sup>.

Todas estas propuestas de reforma y mejora pueden ser concebidas en cierto modo como vía intermedia de entendimiento entre los partidarios de la supresión y los partidarios de la pervivencia de esta figura tributaria, ya que apostar por la reforma y mejora del impuesto, justifica la existencia del tributo, pero solucionando algunos de sus aspectos más controvertidos. Estas propuestas han servido de fundamento para los partidarios de su desaparición, quienes, tras la aplicación de alguna de estas reformas, podrían tener una postura más benévola e incluso partidaria de la pervivencia de esta figura impositiva.

Sin embargo, la realidad actualmente es bien distinta y la posibilidad de afrontar una profunda reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones parece lejana, por lo que este debate permanecerá latente en el panorama tributario y precisará de un gran esfuerzo conjunto, que, con el entramado político actual, parece aún más difícil.

## **6.2 La necesaria tributación de las adquisiciones a título gratuito: argumentos a favor de la pervivencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el sistema tributario español.**

Finalmente, y tras analizar las argumentaciones y posturas del sector doctrinal claramente partidario de la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, vamos a centrarnos en la perspectiva totalmente contraria a esta idea que mantienen los partidarios de la necesaria existencia de esta figura impositiva.

Respecto de este punto ya se realizó una pequeña aproximación cuando se hizo referencia a la fundamentación de este impuesto, indicando que este tributo además de gravar la capacidad económica de una persona contribuye a la igualdad tributaria y a la progresividad, garantizando la redistribución de la riqueza y un sistema fiscal más justo. De modo que de la propia fundamentación del impuesto se puede extraer un primer argumento demoledor en cuanto a la pervivencia de este impuesto ya que cumple con tres de los principales principios configuradores del sistema tributario español.

---

<sup>80</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019, P.213.

Pero la existencia de esta figura impositiva no sólo se fundamenta en la igualdad y la progresividad, sino también en las finalidades extrafiscales que caracterizan a este impuesto. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contribuye claramente a una mejor redistribución de la riqueza por considerarse que tanto la herencia como las donaciones son el “factor más importante de concentración de patrimonio”<sup>81</sup> y este impuesto, al someterlas a gravamen, garantiza la progresividad y favorece dicha redistribución de forma evidente.

En este sentido, se puede afirmar que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los principales aliados de la eficacia económica ya que grava de forma efectiva ciertos activos, que, de no ser por este impuesto, quedarían fuera de cualquier tipo de tributación. Sin embargo, este aspecto ha sido muy criticado al considerar que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones favorece la desincentivación del trabajo y del ahorro ya que se afecta al principal incentivo de los padres que es el de ahorrar para que sus hijos reciban la herencia con independencia de su riqueza, pero en realidad las adquisiciones lucrativas mejoran generalmente el bienestar de los herederos y donatarios a costa de los causantes o donantes. Esta situación puede llevar a que haya por parte de los adquirentes un aumento del consumo en detrimento del ahorro.

Este exceso de consumo sería corregido por la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, favoreciendo la eficacia económica de forma evidente. Pero no sólo contribuye para evitar un exceso de consumo, sino que también se evitaría un exceso en la acumulación de la riqueza de algunos estamentos de la sociedad y favoreciendo un aumento de la eficacia<sup>82</sup>. En resumidas cuentas, la eficacia económica como argumento en favor de la pervivencia del impuesto actúa como una herramienta reguladora que evita tanto el ahorro excesivo como el consumo excesivo.

En este sentido, una de las principales argumentaciones utilizada por los defensores de esta figura impositiva es su contribución a la igualdad material entre los ciudadanos, gravando las transmisiones gratuitas que generan cierta desigualdad y reduce el poder de la riqueza y las diferencias que se generan entre los contribuyentes y su contribución a la equidad cumpliendo con un doble objetivo, gravando las ganancias de capital y favoreciendo la progresividad. Aspecto que el IRPF limita en gran medida y que justifica la necesidad de

---

<sup>81</sup> GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.97.

<sup>82</sup> GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.105.

su pervivencia, ya que de incluirse como hecho imponible del IRPF, supondría una clara afectación de su función progresiva y redistributiva<sup>83</sup>.

Pero la realidad es que no sólo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones favorece la igualdad material, sino que también cumple con una función complementaria de otras figuras tributarias, fundamentalmente en relación con el IRPF al favorecer la tributación de las rentas de capital e incluso aumentar la capacidad de pago de la cantidad devengada por el IRPF al aumentar la riqueza de la persona que ve gravada su renta por este impuesto. Además, cumple con una función informativa altamente importante ya que ofrece información especialmente valiosa respecto de la titularidad de determinadas fuentes de renta por sus interacciones con otras figuras tributarias como el Impuesto sobre el Patrimonio, Actos Jurídicos Documentados... etc.<sup>84</sup>

Otras de las argumentaciones que justifican la existencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son aquellas que se basan en la justicia social. Las herencias y las donaciones son incrementos patrimoniales que se obtienen sin que haya mediado esfuerzo alguno, motivo por el cual deben ser sometidas a gravamen y cumplir con los principios anteriormente referenciados. Uno de los principales modos de obtener riqueza se basa en las adquisiciones a título lucrativo, de modo que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones actúa como limitación del derecho que tienen las personas a “adquirir riqueza sin su propio esfuerzo”<sup>85</sup>.

De modo que, la existencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se justifica en el carácter informativo que a priori parece tener, sino que su contribución a la redistribución de la riqueza, la progresividad y eficacia económica, así como el sometimiento a gravamen de determinados activos o actuaciones, que no generan renta, fundamentan en gran medida la opinión mayoritaria de la doctrina de mantener esta figura impositiva frente al gran número de detractores que abogan por su supresión.

---

<sup>83</sup> GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.100.

<sup>84</sup> GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.103.

<sup>85</sup> FUENTES QUINTANA, E: *Las reformas tributarias en España, teoría, historia y propuestas*, Barcelona, Crítica, 1990, p.312.

## 7. CONCLUSIONES.

**Primera:** El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los impuestos más antiguos dentro del sistema tributario español y cuenta con una trayectoria histórica especialmente relevante que ha contribuido de forma decisiva en la configuración actual del tributo. Su conceptualización y fundamentación, así como su carácter directo, progresivo, subjetivo y complementario, como elementos configuradores del impuesto, contribuyen en la determinación de un impuesto cuyo hecho imponible va a recaer sobre los incrementos patrimoniales que tengan su origen en adquisiciones a título gratuito o lucrativo mortis causa o inter vivos o en percepciones percibidas por seguro de vida. Al igual que ocurre con otras figuras tributarias, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuenta con supuestos de no sujeción y con presunciones, así como reducciones aplicables a la base que pueden influir de forma determinante a la hora de fijar la sujeción a gravamen de una circunstancia económica, la posibilidad de formular alegaciones antes de la liquidación y la reducción de la cuota tributaria a satisfacer.

**Segunda:** La configuración actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se caracteriza por la cesión del mismo en favor de las CCAA. Sin embargo, la cesión no es homogénea en todos los territorios, sino que cuenta con especialidades en los territorios históricos o forales de Navarra y el País Vasco que tiene competencia para la exacción y recaudación del tributo. Por su parte, las CCAA de régimen común tienen atribuido el rendimiento del impuesto, pero no tienen competencia tributaria suficiente para poder establecer su propia normativa a diferencia de los territorios forales que sí que cuentan con dicha capacidad.

**Tercera:** La mayor parte de los países europeos apuestan por un sistema tributario en el que se someten a gravamen las adquisiciones a título gratuito mortis causa e inter vivos. Sin embargo, no hay un único modelo de tributación o gravamen de estas adquisiciones y serán los países los que se decantarán por el modelo que consideren más adecuado. La recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es muy exigua en la mayor parte de los países europeos y no supera el 1% del PIB de cada país. Estas ideas ponen de manifiesto que la situación de esta figura impositiva en España es similar a la de nuestros vecinos comunitarios.

**Cuarta:** La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los principales debates doctrinales que actualmente se plantean en el seno de la doctrina tributaria. No son pocos los que consideran que este impuesto carece de fundamentación y justificación que abogan por su desaparición o su integración como hecho imponible del IRPF. Sin embargo, la mayor parte de la doctrina entiende que la eliminación de este impuesto va contra los principios del derecho tributario, abogando por una reforma general de la configuración actual del impuesto que corrija sus aspectos más complejos y controvertidos y se logre una cierta armonización tributaria.

**Quinta:** Su complejidad y dificultada aplicativa, escasa capacidad recaudatoria y las diferencias normativas en función del territorio, junto con su ineficacia y los problemas transfronterizos y de doble imposición que genera, se configuran como las argumentaciones centrales de los detractores de esta figura impositiva y justifican, a su juicio, la supresión de esta figura tributaria.

**Sexta:** La reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es el modo más adecuado de garantizar la pervivencia de este tributo en el sistema tributario español. No son pocas las propuestas de reforma de este impuesto que persiguen en cierto modo solventar los errores o aspectos más controvertido del impuesto y acercar las posturas más extremistas que abogan por su eliminación o pervivencia sin necesidad de reforma. Lo cierto es que en la actualidad la posibilidad de reformar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se antoja complicada, más aún con la fragmentación política actual y las desavenencias entre el gobierno central y las CCAA, por lo que este debate no parece tener solución a corto plazo.

## 8. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

### LIBROS Y ARTÍCULOS DOCTRINALES

- BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M: *Comentarios al impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 2001.
- CAZORLA PRIETO, L.Mª, MONTEJO VELILLA, S: *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Madrid, Civitas, 1991.
- CHARLER IRANZO, R: *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2019.
- CHECA GONZÁLEZ, C: *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, materiales para la reflexión*, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- DE ALBERT, M: *Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Barcelona, Foment del Treball Nacional, 2014.
- FERREIRO LAPATZA: *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1999.
- FUENTES QUINTANA, E: *Las reformas tributarias en España, teoría, historia y propuestas*, Barcelona, Crítica, 1990
- GARCIA DE PABLOS, JF: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010.
- LÓPEZ, E: *en su artículo “La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España”*, Madrid, Civitas, 1992, Revista Española de Derecho Financiero.
- MANZANO SILVA, E: *¿tiene futuro el impuesto de sucesiones y donaciones?*, Valencia, Tirant Lo Blanc., 2020.

- PLAZA VÁZQUEZ, A: *El valor real tributario*, Navarra, Aranzadi S.A., 2000
- PORTILLO NAVARRO, MJ: *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España*, Madrid, Grupo Anaya S.A., 2019.

### DIRECCIONES WEB CONSULTADAS

- Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, febrero de 2014. {<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>}. (Consultado 4 de enero).
- Inheritance tax, {<https://www.icex.es/icex/revista-el-exportador/invertir/EST4365290.html>}.
- Recaudación definitiva tributos cedidos 2020, {<https://www.hacienda.gob.es/esES/RecaudaciónDefinitivaTributosCedidos.aspx>}. (Consultado 1 de enero).