



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

“¿MODIFICACIÓN O SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES?”

Presentado por:

Raquel Manzano Fernández

Tutelado por:

Antonio Arenales Rasines

Valladolid, julio de 2021

RESUMEN

El Impuesto sobre Sucesiones como institución autónoma desglosada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones constituye uno de los impuestos más controvertidos de todo el sistema jurídico – tributario español pese a su longevidad. Las críticas a numerosos aspectos sustanciales del impuesto no constituyen una novedad, ya que, históricamente, ha existido una hostilidad manifiesta por parte de los detractores a este gravamen. Sin embargo, estas críticas se han visto incrementadas como consecuencia de la entrada en vigor 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. El paradigma actual pone de manifiesto que, a las objeciones tradicionales respecto de la constitucionalidad del impuesto, se han sumado otras nuevas, consecuencia de la extensión de las facultades normativas de las Comunidades Autónomas, habilitadas por la mencionada Ley.

En este contexto de oposición al impuesto, por parte de expertos tributaristas y de una parte sustancial de la población, el trabajo tratará de dilucidar cuál puede ser el futuro del Impuesto sobre Sucesiones, su modificación o supresión.

ABSTRACT

The Inheritance Tax as an autonomous institution broken down from the Inheritance and Gift Tax is one of the most controversial taxes in the Spanish legal system despite its longevity. Critics of numerous essential aspects of the tax mentioned above are not a novelty, historically, there has been an animosity carried out by detractors of this levy. Nevertheless, these critics have increased as a consequence of the entry into force of Law 22/2009, 18th December, establishing the Autonomous Regions with common system's financing system and Autonomous Cities. The current epitome highlights that, to the traditional objections in relation to the constitutionality of the tax, new objections have been added as a consequence of the extension of the Autonomous Cities regulatory powers, empowered by the mentioned law.

In this context of defiance to this law, taking into account tax law experts and a substantial part of the population, this work intention is to discern which could be the future of the Inheritance Tax, its variation or abolition.

PALABRAS CLAVE: Impuesto, Comunidades Autónomas, Cesión, Diferencias, Críticas, Modificación, Supresión.

KEY WORDS: Tax, Autonomous communities, Assignment, Cession, Differences, Critics, Modification, Suppression.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	8
2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	10
2.1 Origen histórico y evolución.....	10
2.2 Concepto, naturaleza y fundamento del Impuesto.....	11
2.2.1 <i>Concepto.....</i>	12
2.2.2 <i>Naturaleza.....</i>	13
2.2.3 <i>Fundamento.....</i>	14
2.3 Legislación aplicable.....	15
2.4 Hecho imponible. Presunciones de hechos imponibles. Base imponible. Base liquidable.....	16
2.4.1 <i>Hecho imponible.....</i>	16
2.4.2 <i>Presunciones de hechos imponibles.....</i>	18
2.4.3 <i>Base imponible.....</i>	18
2.4.4 <i>Base liquidable.....</i>	19
2.5 Sujeto pasivo. Supuestos de no sujeción.....	20
2.5.1 <i>Sujeto pasivo.....</i>	20
2.5.2 <i>Supuestos de no sujeción.....</i>	20
3. ANÁLISIS DEL IMPUESTO: CESIÓN A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	22
3.1 Marco estatal.....	22
3.1.1 <i>La cesión del Impuesto sobre Sucesiones.....</i>	22
3.1.2 <i>Determinación de la cuota tributaria.....</i>	24
3.2 Marco de las CCAA.....	25
3.2.1 <i>Régimen común.....</i>	26
3.2.2 <i>Regímenes forales: País Vasco y Navarra.....</i>	29
3.3 Consecuencias de la pluralidad normativa vigente.....	31

3.3.1	<i>Analogías entre las CCAA.</i>	31
3.3.2	<i>Diferencias entre las CCAA.</i>	32
4.	PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN JUEGO Y PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.	40
4.1	Principio de capacidad económica.	41
4.1.1	<i>Abuso de las presunciones legales.</i>	42
4.1.2	<i>Devengo.</i>	42
4.1.3	<i>Gravamen en atención al patrimonio preexistente del beneficiario.</i>	43
4.1.4	<i>Nuda propiedad.</i>	43
4.2	Principio de igualdad constitucional.	45
4.3	Principio de no confiscatoriedad.	48
4.4	Principio de seguridad jurídica.	50
4.5	¿Es el ISD inconstitucional?	52
5.	DERECHO COMPARADO.	53
5.1	El Impuesto sobre Sucesiones en la Unión Europea.	53
5.1.1	<i>Impuesto sobre las porciones hereditarias.</i>	54
5.1.2	<i>Impuesto sobre el caudal relicto.</i>	54
5.1.3	<i>Sistema mixto de imposición.</i>	55
5.2	Problemas de doble imposición en el ámbito de la Unión Europea.	56
5.2.1	<i>Gravamen sobre los no residentes.</i>	57
5.2.2	<i>Respuesta los problemas de doble imposición por parte de España.</i>	58
5.3	El Impuesto sobre Sucesiones en el marco de la OCDE.	60
6.	ARGUMENTACIONES ANTE LAS POSIBLES ALTERNATIVAS.	61
6.1	A favor de la supresión.	61
6.1.2	<i>Diferencias entre los ciudadanos.</i>	62

6.2	A favor de la reforma.	63
6.2.1	<i>Redistribución de la riqueza.</i>	63
6.2.2	<i>Escasa capacidad recaudatoria.</i>	63
6.2.3	<i>Crítica a la doble imposición.</i>	64
6.3	¿Supresión o reforma?	64
7.	CONCLUSIONES.	67
8.	BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.	70
8.1	Manuales, libros y artículos doctrinales.	70
8.2	Webgrafía consultada.	71

1. INTRODUCCIÓN.

El objeto del trabajo será analizar el futuro del Impuesto sobre Sucesiones como una institución autónoma desglosada del controvertido Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – *en adelante, ISD* – regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Especialmente desde 2009, se han producido numerosos enfrentamientos doctrinales y sociales en torno a su legitimidad. Por ello, su estudio no será sencillo, siendo necesarias sucesivas reflexiones en torno al estudio de la estructura, funcionamiento y contenido del Impuesto.

A medida que avance el análisis, se pondrán de manifiesto los diversos argumentos de los detractores y defensores del ISD, determinando en cada caso la veracidad o difícil sostenimiento que cada uno de ellos entraña – *pudiendo así establecer una conclusión fundada sobre el posible destino del impuesto* –.

En primer lugar, se señalarán los hitos más relevantes del surgimiento y evolución del impuesto, así como las controversias que ya históricamente había ido generando. Además, se pretende dar una visión general tanto del impuesto, como de sus aspectos esenciales. A tales efectos, se aludirá al fundamento de su nacimiento, a las justificaciones de la imposición, funcionamiento y estructura de la mano de expertos tributaristas y de la legislación vigente.

Analizado el marco general, se mostrará la diversa legislación, resultado del ejercicio de las capacidades normativas y recaudatorias derivadas de la cesión del tributo a las Comunidades Autónomas – *en adelante, CCAA* –, tanto en el ámbito de Régimen común como en el Régimen Foral o especial de las CCAA del País Vasco y Navarra. Esta pluralidad legislativa ha generado diferencias, tan evidentes como significativas, entre los ciudadanos ante los mismos supuestos de hecho – *dependiendo de la CCAA en la que el causante tuviera su residencia habitual* –, aumentándose el descontento de los ciudadanos.

Las críticas proferidas contra el impuesto han llegado incluso a poner en duda su constitucionalidad, basándose en la supuesta vulneración de numerosos principios constitucionales de carácter tributario. Con carácter general, el Tribunal Constitucional ha reaccionado a estos cuestionamientos de forma clara y tajante, estableciendo los límites pertinentes al impuesto en relación con los principios constitucionales de justicia jurídico – tributaria que han de respetarse.

Una alusión al Derecho comparado resulta esencial, habida cuenta de que el ISD no constituye, ni mucho menos, una figura genuina del derecho español. Se trata de un impuesto sumamente presente en otros ordenamientos jurídicos de nuestro entorno.

El examen de forma pormenorizada, y aislada, de los fundamentos y argumentaciones de mayor trascendencia en contra y a favor del ISD, es esencial para alcanzar el objeto principal del trabajo. Es necesario un análisis de todas las críticas, reflexiones y cuestionamientos para poder aportar una respuesta fundada a las preguntas que se plantean en torno al impuesto sobre las adquisiciones *mortis causa*: ¿cuál ha de ser su futuro? ¿debe suprimirse? ¿ha de modificarse?

2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

2.1 Origen histórico y evolución.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones surgió a partir de la Real Cédula de Carlos IV, de 19 de septiembre de 1798, consignándose en un registro de cargas y gravámenes como el primer Impuesto sobre las herencias. A pesar de que surge con carácter provisional, para financiar las guerras contra Francia¹, se configura en la actualidad como uno de los impuestos que más han perdurado en el tiempo².

La evolución del impuesto ha sido acorde a la del propio Estado, oscilante y desordenada, con numerosos impulsos, pero significativos retrocesos. A tales efectos, hemos de tener en cuenta una serie de hitos de los que deriva la configuración y relevancia contemporánea de este.

No sería hasta 1845, tras la reforma de Mon-Santillán, cuando se establezca un verdadero sistema tributario que diera origen a una nueva etapa en la historia de la Hacienda española, la moderna³, y al impropio llamado “*derecho de hipotecas*”. Durante aquel lapsus de tiempo, entre 1798 y 1845, el impuesto sufrió numerosos altibajos, llegando incluso a desaparecer en 1822 durante aproximadamente un año⁴.

Posteriormente, conforme a la inestabilidad política y sucesivos intentos de sublevación, se sucedieron, tras la revolución de 1868, reformas legislativas en torno a la Ley de Presupuestos durante todo el resto del s.XIX.

Aquel paradigma de inestabilidad, se reprodujo durante en la primera parte del s.XX, de la mano de las reformas de Fernández Villaverde y Calvo Sotelo. Si bien es cierto que, dieron luz a una verdadera transformación en la imposición sucesoria, respecto de la situación de los cónyuges y del

¹ GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas Constitucionales y Comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.21.

² PORTILLO NAVARRO, M.J. *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España. Especial referencia a la transformación de la empresa familiar*, Madrid, Grupo Anaya, S.A., 2019, p.17.

³ ESTAPÉ Y RODRÍGUEZ, F. *La reforma tributaria de 1845: estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, p.103.

⁴ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.22 – 23.

caudal relicto, respectivamente. Teniendo en cuenta las palabras del profesor ALBIÑA GARCÍA – QUINTANA, esta situación se mantuvo durante la II República⁵.

Uno de los hitos más importantes de esta evolución, por sus cambios en el impuesto⁶, vendría al hilo de la reforma tributaria de la Ley 41/1964⁷ y del Decreto 1018/1967⁸ que lo complementaba. Estos, dotaron al impuesto de carácter directo, suprimieron la imposición sobre el caudal relicto, graduaron las tarifas, e introdujeron cambios relevantes en la estructura y contenido del impuesto simplificando su funcionamiento.

La comprometida situación de España durante la guerra civil y, posteriormente, la dictadura franquista, relegaron la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – *y del sistema tributario en general* –. Por ello, habría que esperar hasta la democracia para la aprobación de la Ley 29/1987⁹. Esta, está aún vigente en la actualidad, aunque con numerosas modificaciones, junto al Real Decreto 1629/1991¹⁰.

2.2 Concepto, naturaleza y fundamento del Impuesto.

En primer lugar, hemos de tener en cuenta que, aunque la sucesión y donación constituyen dos modos de adquisición de la propiedad vinculados, de acuerdo con el artículo 609 del Código Civil – *en adelante, CC* –¹¹, la naturaleza jurídica de cada una de estas figuras es totalmente diferente¹².

En consonancia con esta consideración, el legislador configura como una única figura jurídica el ISD, gravando las adquisiciones a título gratuito. Sin embargo, abordan escenarios muy diferentes:

⁵ CALLE SÁIZ, R. *La Hacienda en la II República Española*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p.1425.

⁶ GARCÍA DE PABLOS, J.F., *op. cit.*, p.31.

⁷ Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.

⁸ Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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

¹⁰ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹¹ Artículo 609 Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

¹² GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*, Madrid, Aranzadi, S.A., 2010, p.44. Recuperado de: <https://elibro-net.ponton.uva.es/es/lc/uva/titulos/89149>

mientras que la modalidad sobre Donaciones grava las adquisiciones *inter vivos*, la modalidad sobre Sucesiones se impone respecto de las adquisiciones gratuitas derivadas de adquisiciones *mortis causa*.

A continuación, clara esta distinción y dado el objeto del trabajo, me centraré en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero limitado a la modalidad que grava las herencias, legados y demás títulos sucesorios derivados del fallecimiento de una persona.

2.2.1 *Concepto*

El artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – *en adelante, LISD* – es esencial en la delimitación del concepto. Este, establece la naturaleza directa y subjetiva del impuesto, que tiene por objeto gravar el aumento de capacidad económica de las personas físicas– *según lo previsto por el artículo 3 letra a) de la LISD* – por las adquisiciones gratuitas de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Puesto de manifiesto este gravamen sobre el heredero o legatario, y no sobre el causante, decae uno de los argumentos de los detractores al impuesto: el de la doble imposición¹³. Hay quienes sostienen la existencia de la doble imposición porque entienden que se produce un segundo pago – *por el heredero o legatario* – respecto de determinados bienes ya tributados por el causante. Sin embargo, el impuesto se impone consecuencia de una transferencia de riqueza que pasa de un sujeto a otro. Por ello, tanto los sujetos pasivos – *heredero o legatario y causante* – como las operaciones económicas que se gravan, son diferentes, debilitando los argumentos de los detractores orientados en este sentido.

De hecho, la alusión a la doble tributación se tambalea aún más, si se observa el manifiesto interés del legislador español por evitarla. Aunque se profundizará en esta cuestión, como adelanto, puede tenerse en cuenta el siguiente supuesto: en aquellos casos en los que, consecuencia de la imposición simultánea del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas – *en adelante, ITPO* – y del ISD se produce una doble imposición, el legislador incorpora en el artículo 29 del Reglamento una deducción para evitarla¹⁴. Dicho precepto muestra la preocupación del legislador por esquivar la doble imposición.

La preocupación del legislador no se reduce a la posible doble imposición en el ámbito interno, sino también respecto de aquellas que se produzcan fruto de las relaciones transfronterizas dentro de

¹³ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.83.

¹⁴ GARCÍA GÓMEZ, A. *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*, Madrid, Aranzadi, S.A., 2020, p.455.

la Unión Europea – *en adelante, UE* – y en ámbito internacional¹⁵ – *desarrollado en numerosos casos a través de Convenios Internacionales* –. Actualmente, España tiene suscritos Convenios con 94 Estados para evitar la doble imposición¹⁶.

Estamos ante un impuesto plagado de discusiones, y su conceptualización no iba a ser diferente. A tales efectos, aunque hay quienes han sostenido que grava la renta y que se trata de un hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – *en adelante, IRPF* –, la doctrina mayoritaria ha concluido que se trata de un aumento patrimonial de acuerdo a lo dispuesto en el propio artículo 1 de la LISD. En este sentido, atendiendo al concepto aportado por la propia ley y al artículo 33.3 letra b) de la LIRPF, que exime los incrementos patrimoniales derivados de las transmisiones *mortis causa*¹⁷, tampoco puede sostenerse la llamada “plusvalía de muerto” al gravarse una adquisición y no la renta.

2.2.2 Naturaleza.

Se trata de un impuesto directo tal y como se recoge en muestra la Exposición de Motivos de la Ley que establece que “*cierra el marco a la Imposición directa*”¹⁸, y subjetivo, porque atiende a las circunstancias personales del sujeto pasivo en el momento de determinar la deuda tributaria¹⁹. En este caso, es una subjetividad que tiene una enorme trascendencia, como veremos más adelante al estudiar

¹⁵ Artículo 23 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁶ Recuperado de: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml

¹⁷ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.34

¹⁸ BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L., PÉREZ DE AYALA, M., *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 2001, p.30.

¹⁹ MARTÍN QUERALT, J.M., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2020, p.80.

los distintos regímenes de las CCAA. Además, se trata de un impuesto instantáneo, progresivo, personal²⁰ y complementario del IRPF²¹.

2.2.3 *Fundamento.*

En cualquier impuesto el fundamento de la imposición es una cuestión de vital importancia, pero lo es especialmente en uno tan controvertido como ante el que nos encontramos. Una correcta fundamentación lo protege y legitima frente a los ataques de sus detractores.

A tales efectos, los fundamentos tributarios son los que tienen una mayor importancia. Según lo establecido por el artículo 31.1 de la Constitución española²² – *en adelante, CE* – el impuesto ha de adaptarse a los principios de capacidad económica, progresividad, igualdad, generalidad y no confiscatoriedad. Aunque algunos autores han criticado fuertemente la inconstitucionalidad del precepto, alegando la vulneración de algunos de estos principios, el impuesto se adapta a todos ellos, como tendremos ocasión de ver en profundidad más adelante. Las modificaciones legislativas que vulneraban derechos han sido, pertinentemente, suprimidas.

El principio de capacidad económica resulta evidente, una vez constatado el incremento patrimonial que percibe el heredero a través del valor económico de lo que recibe²³. En este sentido, hay que destacar la facilidad para la determinación del beneficiario como sujeto individualmente considerado – *en caso de tratar de constituirlo como un impuesto de grupo sí que se estarían vulnerando derechos* –.

El impuesto también favorece la progresividad del sistema, en su conjunto, como demuestra su base imponible: son las grandes sumas de dinero y patrimonios cuantiosos los que resultan más

²⁰ La determinación de este carácter no resulta del todo clara tal y como han puesto de manifiesto autores como Sainz de Bujanda, José Juan Ferreiro Lapatza o José Manuel Tejerizo López.

²¹ BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L., PÉREZ DE AYALA, M., op. cit., p.33.

²² Exposición de Motivos Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²³ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.90

gravados. De esta manera, contribuye tanto a una efectiva distribución de la carga tributaria, atendiendo a la capacidad económica²⁴, como a la finalidad redistributiva por la vía del gasto público²⁵.

Los principios más controvertidos han sido el de capacidad económica e igualdad tributaria, dada la infinidad de beneficios creados por las CCAA en torno al impuesto. En cualquier caso, siempre que estos estén justificados por fines extrafiscales, no resultarán inconstitucionales.

Expuestos los fundamentos tributarios, no hemos de olvidar los extratributarios. En este caso, están estrechamente relacionados con la búsqueda de la igualdad material de los ciudadanos – *garantizada a través de la progresividad del impuesto* – y de la equidad dentro de nuestro sistema tributario.

Por último, no hemos de olvidar el carácter complementario que ostenta respecto del IRPF al diferenciar las rentas de capital y de trabajo – *atendiendo a la facilidad de obtención de las primeras* – ni el hecho de que se trata de una ganancia “sin esfuerzo” sobre la que ha de darse una mayor incidencia. Además, aunque algunos han afirmado que el impuesto tiene efectos negativos sobre el ahorro, el trabajo y la acumulación de capital, no han podido demostrarlo, oponiéndose finalmente la mayor parte de la doctrina a este argumento²⁶.

2.3 Legislación aplicable.

A continuación, procede conocer la amplia y controvertida legislación aplicable al Impuesto de Sucesiones y Donaciones:

- La **Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** constituye el eje central de la regulación del impuesto. Desde su publicación en 1987, las modificaciones de esta legislación han sido numerosas, aunque desde 2014 hasta 2020 habían quedado en un segundo plano. La reciente reforma, introducida el 1 de mayo de 2020 a partir de la **Ley 5/2020, del 29 de abril**,²⁷ ha reavivado los candentes debates al aumentar la recaudación.

²⁴ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Los Principios de la Imposición en la Jurisprudencia Constitucional Española*, Revista Española de derecho Financiero, nº110, octubre – diciembre, 1998, p.621.

²⁵ Exposición de Motivos Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²⁶ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.105

²⁷ Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente.

- El **Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, también recientemente actualizado en diciembre de 2017.
- **Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.**
- Ha de tenerse especialmente en cuenta la **legislación autonómica**, que se mostrará y analizará en el epígrafe tercero. Dicha regulación es consecuencia directa de la cesión del impuesto a las CCAA, de acuerdo a lo establecido por el artículo 2.2 de la Ley 29/1987.
- **Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos – en adelante, DGT –, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar.** Tal y como figura en el propio texto consolidado de la resolución, fue el resultado de las relevantes y numerosos interrogantes que se plantearon en relación con la aplicación de las reducciones de los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987. En su momento tuvo una gran importancia.

Como vemos, existe una multiplicidad de normas que complica aún más la situación, teniendo en cuenta la capacidad de las CCAA para configurar regímenes diferenciados, adecuándose al marco general previsto por la Ley 29/1987.

2.4 Hecho imponible. Presunciones de hechos imponibles. Base imponible. Base liquidable.

2.4.1 Hecho imponible.

Tal y como pone de manifiesto la Exposición de Motivos de la Ley 29/1987, el legislador trata de configurar el hecho imponible del impuesto con “*una mayor precisión*” respecto de la establecida en

la regulación anterior, también a través Real Decreto 1629/1991²⁸. Algunos tributaristas han criticado esta redacción por entender que simplificaba en exceso las normas que definen el hecho imponible²⁹.

El hecho imponible, objeto de estudio, se recoge en el artículo 3.1 letra a) de la LISD y en el artículo 10.1 letra a) del RISD. Como ya se ha adelantado, se refieren al gravamen del incremento patrimonial experimentado por las personas físicas por “*adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio*”.

La polémica en torno a qué se refería el legislador con la alusión a “*cualquier otro título sucesorio*”, habida cuenta de la claridad de los artículos 660 y 668 del CC, fue variada. Numerosos expertos comentaron esta alusión, tales como TEJERIZO LÓPEZ, - *relacionándolo con el título sucesorio del cónyuge viudo*³⁰ -, LACRUZ BERDEJO - *entendiendo que había que atender a cada caso concreto* -, PÉREZ ROYO - *aludiendo a las donaciones mortis causa* -, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ - *refiriéndose a la posible retribución de los albaceas por su cargo*³¹ -de CASTRO Y BRAVO- *aludiendo al beneficio sin contraprestación de los negocios gratuitos*³² -. Las desavenencias se salvarían a través del artículo 11 del RISD que enumera una serie de títulos sucesorios imponiéndose parcialmente los postulados de MENÉNDEZ HERNÁNDEZ³³ y PÉREZ ROYO³⁴.

²⁸ BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L., PÉREZ DE AYALA, M., op. cit., p.51.

²⁹ CALVO ORTEGA, R., TEJERO LÓPEZ, J.M., MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., MATEO RODRIGUEZ, L., SIMÓN COSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C. *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Valladolid, Lex Nova, S.A., 1989, p.27.

³⁰ *Ibíd.*, p. 28.

³¹ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., op. cit., p.37.

³² DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico*, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1971, p.262.

³³ Artículo 11 letra a) Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³⁴ Artículo 11 letra d) Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2.4.2 Presunciones de hechos imponible.

Constatados los intentos de algunos ciudadanos de eludir los pagos a la Hacienda Pública, a los que obliga el Impuesto de Sucesiones³⁵, ha sido necesario incorporar a través de los artículos 4 de la LISD y 15 del RISD ciertas presunciones de hechos imponible. Estos, aportan una noción general sin agotar el contenido de estas presunciones legales de transmisiones lucrativas y onerosas, en las que los intervinientes son ascendientes y descendientes.

Aunque se trata de cuestiones que se han enfrentado a numerosas modificaciones, ya desde el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, inquietaban al legislador español. Es más, encontramos aún más presunciones en los artículos 23 a 28 del RISD, que, aunque inicialmente son incluidos en el caudal hereditario, terminan configurando excepciones³⁶.

2.4.3 Base imponible.

En primer lugar, ha de tenerse clara la estrecha relación existente entre el hecho y la base imponible. En el Impuesto sobre Sucesiones esta relación se intensifica puesto que tan relevante es conocer los bienes y derechos que constituyen el hecho imponible, como determinar el valor su valor³⁷.

Hechas estas aclaraciones previas, adentrándonos propiamente en la base imponible del impuesto, resulta llamativo el interés del legislador por delimitar al máximo las cuestiones relativas a la base imponible del ISD, dedicándole en la LISD un total de 10 artículos – *del 9 al 18* – a partir del Capítulo IV. La regulación del impuesto sobre las adquisiciones *mortis causa* se recoge concretamente en el artículo 9 letra a) – *relativo a la base imponible* –, en el artículo 11 – *que prevé reglas especiales para las adquisiciones mortis causa* – y los artículos 12 a 14 – *relativos respectivamente a las cargas, deudas y gastos deducibles* – de la LISD.

³⁵ BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L., PÉREZ DE AYALA, M., op. cit., p.150.

³⁶ GARCÍA GÓMEZ, A., op. cit., p.454.

³⁷ BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L., PÉREZ DE AYALA, M., op. cit., p.245.

De nuevo, el RISD también se refiere estas cuestiones en los artículos 21, 22 - 32, 31 – 34, respectivamente. Además, incorpora a través del artículo 34 la valoración del ajuar doméstico, dentro del caudal relicto hereditario.

La determinación del objeto del hecho y base liquidable no ha sido pacífica, ya que mientras algunos autores como PEÑA ALONSO defienden la inclusión de los bienes y derechos en el ámbito del hecho imponible³⁸, otros, como CHECA GONZÁLEZ, los encuadran en el ámbito de la base imponible. Superados estos debates, y en consonancia con lo establecido por la propia LISD en el artículo 9 y en el artículo 22 del RISD, la base imponible la determina el valor neto de la adquisición individual: se centra en el patrimonio del heredero o legatario antes de la adquisición y en el lugar en el que residen. Por ello, no deben confundirse; el hecho imponible ha de centrarse en el análisis de los bienes cuya transmisibilidad se cuestiona, mientras que la base imponible ha de basarse en la valoración de éstos³⁹. Para calcular la base imponible ha de determinarse el caudal y las deducciones hereditarias.

Además, a pesar de que la LISD no lo prevé de forma específica, en el cálculo de la base imponible ha de tenerse en cuenta el título por el que se sucede.

2.4.4 Base liquidable.

La base liquidable está estrechamente relacionada con la base imponible, puesto que es el resultado de aplicarle una serie de reducciones. Se recoge expresamente a partir del extenso artículo 20 de la Ley 29/1987 y se reitera en el artículo 42 del RISD. En la actualidad se emplean parámetros como la edad, minusvalías o el parentesco para calcularla, pero en 1987 solo aparecía de forma implícita el resultado de toda una serie de reducciones, exenciones y deducciones aplicadas a la base imponible⁴⁰.

Especial atención merece el apartado 2º del mencionado artículo 20, que establece un régimen subsidiario en el caso de que “*la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones*”. De este régimen, aunque ya se recoge de forma expresa en la propia ley, se deduce la capacidad de las CCAA de

³⁸ PEÑA ALONSO, J.L., *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Madrid, Instituto de estudios fiscales, 1992, p.17 – 18.

³⁹ BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L., PÉREZ DE AYALA, M., *op.cit.*, p.246 – 247.

⁴⁰ *Ibíd.*, p.422 – 423.

modificar el resultado aportado por la base liquidable. Como adelantábamos, esta es una de las principales objeciones al impuesto. A pesar de que el ámbito de la cesión es parcial y que el legislador pretende establecer un control unitario basado en el principio de solidaridad, la realidad es que la capacidad de las CCAA es muy amplia. Como veremos más adelante, esta capacidad crea auténticas diferencias entre los ciudadanos según su lugar de residencia.

2.5 Sujeto pasivo. Supuestos de no sujeción.

2.5.1 *Sujeto pasivo.*

De acuerdo con lo establecido en el artículo 36 de la Ley General Tributaria – *en adelante, LGT* –, los sujetos pasivos son los obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea como contribuyentes – *a los que se refiere de forma expresa el art.16 del RISD, concretamente en el apartado 1, letra a)* – o a los sustitutos de estos.

Los sujetos pasivos del ISD como contribuyentes, de acuerdo con el artículo el artículo 5 letra a) de la LISD, serán las personas físicas que realicen las adquisiciones *mortis causa*. A éstas se refiere el texto legal, a partir del término general de “causahabientes”, consecuencia y resultado de las dificultades que los elementos subjetivos del impuesto habían presentado históricamente. A tales efectos, y en concordancia con lo expuesto respecto de la base imponible, ha de prestarse especial atención a la distinción entre los herederos y legatarios.

Se trata de una distinción propia del Derecho civil – *cuya regulación es importante a efectos del ISD como venimos observando* – que surge del artículo 660 del CC que prevé que ha de llamarse “*heredero al que sucede a título universal, y legatario al que sucede a título particular*”. Como vemos, aunque ambas son figuras jurídicas fruto de la sucesión *mortis causa*, constituyen instituciones totalmente diferenciadas y cuyos diferentes efectos tienen trascendencia en el ámbito tributario, además de en el civil.

2.5.2 *Supuestos de no sujeción.*

La no sujeción de las personas jurídicas a la que se refiere el artículo 3.2 de la Ley 29/1987⁴¹ es fácilmente deducible del artículo 1 de la misma ley, que establece de forma expresa que el objeto de gravamen del impuesto se impone a las personas físicas. Algunos autores se han mostrado escépticos por la equiparación que el artículo 3.2 efectúa entre las personas jurídicas y el sujeto pasivo del

⁴¹ Artículo 3.2 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Impuesto sobre Sociedades. A tales efectos, hay quienes entienden que la persona jurídica debería tributar en ese concepto⁴².

Además, el artículo 3 del RISD recoge toda una serie de supuestos de no sujeción a través de 6 subapartados⁴³.

⁴² BERMÚDEZ ODRIOLOZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L., PÉREZ DE AYALA, M., op. cit., p.134.

⁴³ Artículo 3 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3. ANÁLISIS DEL IMPUESTO: CESIÓN A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

A la hora de profundizar en el análisis del ISD, puestos ya de manifiesto sus aspectos comunes y esenciales, conviene tener en cuenta una cuestión a la que se viene aludiendo desde el inicio del trabajo: la cesión de ingresos y de competencias normativas del Estado a las CCAA. Esta cesión no es genuina del Derecho Tributario, sino que se produce en numerosos ámbitos jurídicos consecuencia del reconocimiento de “*la autonomía de las nacionalidades y regiones*” que integran España⁴⁴.

3.1 Marco estatal

Antes de profundizar en el estudio, debe tenerse claro el ámbito de aplicación del impuesto. A esta cuestión se refiere de forma expresa el artículo 2 de la LISD, que en su primer apartado prevé la aplicación del ISD en todo el territorio español. Como es común en materia tributaria, la referencia al territorio español se prevé sin perjuicio de lo previsto en la regulación de los territorios forales, así como de la normativa internacional a la que esté adscrita España.

Con su redacción, se está refiriendo a los distintos regímenes territoriales a efectos fiscales existentes en nuestro Estado⁴⁵: los Regímenes especiales – *del País Vasco y Navarra* – y el Régimen común de financiación de las CCAA en los que tendremos ocasión de profundizar a continuación.

3.1.1 *La cesión del Impuesto sobre Sucesiones.*

El ISD es uno de los impuestos más susceptibles de cesión⁴⁶. Esta aptitud, unida al advenimiento de la democracia y al consecuente reconocimiento de la autonomía financiera a las CCAA, para desarrollar y ejecutar sus competencias en el artículo 156 CE, hicieron posible la materialización de la cesión del impuesto de forma temprana en la Ley 30/1983⁴⁷, de 28 de diciembre. En su artículo uno, letra b) reconocía ya la cesión del “*Impuesto General sobre Sucesiones*”, así como la

⁴⁴ Artículo 2 Constitución Española.

⁴⁵ PORTILLO NAVARRO, M.J., op. cit., p.85.

⁴⁶ CALVO ORTEGAR, TEJERO LÓPEZ JM., MUÑOZ DEL CASTILLO, JL., MATEO RODRIGUEZ, L., SIMÓN COSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C, op. cit., p.255.

⁴⁷ Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

capacidad de las CCAA de hacerse cargo “(...) *por delegación del Estado, de la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión (...)*” del impuesto en su artículo 12.

Las cesiones que reconoció aquella ley, constituyeron los primeros pasos en el traspaso de los tributos cedidos a todas las CCAA de Régimen Común que culminarían en la estructura actualmente vigente.

En este sentido, han existido históricamente controversias en torno a la titularidad del impuesto. Autores como SAINZ de BUJANDA se apoyan en la distinción entre el poder financiero originario del Estado y el derivado de las CCAA – *“la autonomía no es soberanía” de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de febrero de 1981* – para alegar que la asunción de competencias por las CCAA por delegación para la gestión no altera la titularidad⁴⁸ del Impuesto – *en manos del Estado* –. Defienden que el Estado ostenta capacidad para regular y controlar la gestión de las CCAA⁴⁹, aunque no de forma ilimitada.

Sin embargo, otros autores como MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO o CAZORLA PRIETO, tras el afianzamiento del Estado Autonomo entienden que la distinción en la que SAINZ de BUJANDA basaba su argumento, se ha diluido. En este sentido, apoyan el reconocimiento de la titularidad de las CCAA basándose en la redacción del artículo 133.2 CE que atribuye a las Comunidades Autónomas la capacidad de *“establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”*.

En cualquier caso, lo que estaba y está claro es que, la naturaleza y el fundamento del poder financiero del Estado y de las CCAA es diferente, así como las limitaciones a las que se enfrentan en el ejercicio de este poder. Mientras que el del Estado pertenece al ámbito jurídico – constitucional de la “soberanía”, en concordancia con lo establecido por el artículo 149.1.14 de la CE, en el caso de las

⁴⁸ BERMÚDEZ ODRIOLOZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L., PÉREZ DE AYALA, M., op. cit., p.648.

⁴⁹ CALVO ORTEGA, R., TEJERO LÓPEZ JM., MUÑOZ DEL CASTILLO, JL., MATEO RODRIGUEZ, L., SIMÓN COSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C., op. cit., p.256.

CCAA reside en la “autonomía” para la gestión de sus intereses, como reconoce el artículo 137 de la CE⁵⁰.

En la legislación vigente, son los artículos 2.2 de la LISD y 32 de la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, los que consagran la cesión del impuesto a las CCAA. De acuerdo con las exigencias tributarias, la cesión ha de realizarse de forma coordinada con la Hacienda Estatal y basándose en el principio de solidaridad entre los españoles. Este entramado, no habría sido posible sin las previsiones del artículo 157 de la CE, que en su apartado primero otorga una serie de recursos a las CCAA, y, en el tercero, confiere la facultad a las Cortes Generales para regularlos.

3.1.2 *Determinación de la cuota tributaria.*

Dado que la determinación de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones es análoga a la de cualquier otro impuesto, hemos de tener en cuenta algunos de los elementos, expuestos con anterioridad, a través de los cuales la LISD prevé parámetros para calcular la cuota a abonar, por parte del contribuyente.

A tales efectos, y como ya se ha adelantado, el cálculo de la base imponible – *cuantificación del hecho imponible* – vendrá determinado por el importe neto de los bienes y derechos que haya adquirido individualmente cada causahabiente de acuerdo con los artículos 9 letra a) y 10 de la LISD – *artículo 21 RISD*.

En esta operación, el legislador muestra especial interés por distinguir las cuantificaciones de la base imponible, en los casos en los que el caudal hereditario se ha asignado en cuotas de participación, de aquellos en los que está determinado por el testador – *en detrimento de la distinción entre herederos a título universal y particular*⁵¹ – a partir de los artículos 11 - 15 de la LISD – *artículos 22 a 34 RISD* –. Además, en el artículo 9 letra c) de la LISD integra en la base imponible cantidades percibidas por seguros de vida.

A la base imponible, se le aplicarán, en su caso, las pertinentes reducciones previstas por el artículo 20 de la LISD – *artículo 42 RISD* – atendiendo al parentesco entre el causante y el

⁵⁰ MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Valladolid, Civitas, S.A., 2020, p.46.

⁵¹ GARCÍA GÓMEZ, A., op. cit., p.454.

causahabiente, a la edad del heredero y al carácter de determinados bienes, obteniendo así la base liquidable.

Para el cálculo de la cuota íntegra, se aplicarán a la base liquidable los tipos de gravamen previstos por el artículo 21 de la LISD – *artículo 43 RISD* –. En este sentido, el legislador prestó especial atención, en la delimitación de las herencias, a la nuda propiedad de un bien, distinguiendo el momento del desmembramiento – *nuda propiedad* – del dominio de la extinción del usufructo – *dominio pleno* –.

A la cuota íntegra se le aplicarán una serie de coeficientes multiplicadores, previstos en el artículo 22 del RISD – *artículos 44 a 45 del RISD* – en los que adquiere, de nuevo, gran importancia el grado de parentesco y el patrimonio preexistente del causahabiente. El legislador establece deducciones y bonificaciones para obtener la cuota líquida, mostrando su preocupación por evitar la doble imposición internacional en el artículo 23 de la LISD – *artículo 46 RISD* – y por atender la singular ubicación geográfica de Ceuta y Melilla, en relación con el territorio español, a partir del artículo 23.1 y 4 bis de la LISD

3.2 Marco de las CCAA.

El reconocimiento de la cesión se ratifica en el artículo 11 letra d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA – *en adelante, LOFCA* –. Por su parte, el artículo 19.dos letra d) de la mencionada ley delimita la extensión de dicha cesión.

Como cabía esperar, la cesión inicial de ingresos derivados de impuestos, y, posteriormente, la cesión de facultades normativas a las CCAA en busca del fomento de la autonomía, suficiencia financiera, incremento de la corresponsabilidad fiscal, consagración de una política fiscal propia limitada y elusión de la dispersión normativa⁵², no fue sencilla. Si bien es cierto que, en todo momento, se tuvo presente que se trataba de una *cesión* y no de una *transferencia*.

Aunque, como hemos visto, el legislador español previó en la LISD y en el RISD un marco general para regular el impuesto, la actual situación demuestra que el resultado de la cesión ha sido el acaparamiento por parte de las CCAA de las amplias facultades que tenían a su disposición. Esto, ha generado un entramado normativo casuístico y disperso, que genera importantes diferencias de unos

⁵² GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.172.

territorios a otros⁵³, consecuencia de las diferentes reducciones, deducciones y bonificaciones introducidas por cada CCAA. Las diferentes cuotas tributarias a pagar por los ciudadanos, ante los mismos supuestos de hecho, y dependiendo de la residencia de los causantes⁵⁴ constituye una de las cuestiones más criticadas – *si no la que más* – y trascendentes en torno al impuesto.

3.2.1 Régimen común.

Como se viene exponiendo, la cesión a las CCAA de régimen común abarca, tanto los rendimientos del ISD – *atendiendo a la residencia habitual del causante* – como determinadas competencias normativas. Estas cuestiones son reguladas por la Ley 22/2009 que prevé la posibilidad de establecer reducciones sobre la base imponible, alterar los tipos de gravamen, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones y bonificaciones de la cuota, y la gestión y liquidación del impuesto.

Sin embargo, aunque todas la CCAA han ejercitado su capacidad normativa, no todas lo han hecho con el mismo alcance. A tales efectos, antes de profundizar en las analogías y diferencias existentes entre las regulaciones de las CCAA, hemos de conocer la legislación aplicable que han desarrollado las Comunidades de régimen común:

- ***Andalucía*: Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos⁵⁵**. La última actualización se publicó el 31 de diciembre de 2020.
- ***Aragón*: Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos⁵⁶**. Su última actualización se publicó el 17 de julio de 2020.

⁵³ BERBERÁN LAHUERTA, MA., MELGUIZO GARDE, M. *Equidad y Redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas autonómicas*, Madrid, Institutos Fiscales, 2007, p.9.

⁵⁴ Artículo 17 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵⁵ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOJA-b-2018-90363>

⁵⁶ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOA-d-2005-90006&p=20200717&tn=1#ci-3>

- Asturias: Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado⁵⁷. La última actualización data el 31 de diciembre de 2016.
- Baleares: Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado⁵⁸. La última actualización se publicó el 31 de diciembre de 2019.
- Canarias: Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos⁵⁹. Su última actualización se publicó el 31 de diciembre de 2020.
- Cantabria: Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado⁶⁰. En este caso, la última actualización fue publicada el 30 de diciembre de 2020.
- Castilla y León: Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos⁶¹. Aunque la última actualización publicada en el Boletín Oficial del Estado – *en adelante*, BOE – es muy reciente, datada el 25 de febrero del 2021, existe una actualización incorporada hace sólo unas fechas. El pasado 5 de mayo de 2021 entró en vigor la Ley 3/2021, de 3 de mayo, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre⁶². A partir del artículo 1 de la Ley 3/2021 se incorpora al Decreto Legislativo 1/2013 el artículo

⁵⁷ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-945&p=20161231&tn=1>

⁵⁸ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-6925>

⁵⁹ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOC-j-2009-90008>

⁶⁰ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCT-c-2008-90028&tn=2&p=20151230>

⁶¹ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCL-h-2013-90254&tn=1&p=20210225>

⁶² Recuperado de: <https://bocyl.jcyl.es/boletines/2021/05/08/pdf/BOCYL-D-08052021-1.pdf>

17 bis, que prevé, entre otras, una bonificación del 99% para las adquisiciones *mortis causa* siempre que “*el adquirente sea cónyuge, descendiente o adoptado, o ascendiente o adoptante del causante*”.

- ***Castilla – La Mancha*: Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.** Su última actualización se publicó el 27 de diciembre de 2019.
- ***Comunidad Valenciana*: Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.** La última actualización publicada en el Boletín Oficial del Estado es del 31 de diciembre de 2020. Sin embargo, existe una última actualización en proceso.
- ***Cataluña*: Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.** La última actualización se publicó el 30 de abril de 2020⁶³.
- ***Extremadura*: el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado⁶⁴ fue derogado y sustituido por el Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado⁶⁵.** La última actualización de este, igual que en el caso castellano leonés es muy reciente, data del 5 de febrero de 2021.
- ***Galicia*: Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado⁶⁶.** Igual que en el caso anterior y en el de Castilla y León la actualización es muy reciente, de 26 de febrero de 2021.
- ***Madrid*: Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de**

⁶³ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10829>

⁶⁴ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2013-7871>

⁶⁵ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2018-8159>

⁶⁶ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-18161>

Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado⁶⁷. Su última actualización se publicó el 28 de diciembre de 2018.

- ***Murcia*: Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos**⁶⁸. La última actualización se publicó el 19 de junio de 2020.
- ***La Rioja*: Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos**⁶⁹. De nuevo, nos encontramos con una actualización en proceso.

Se puede concluir afirmando que, aunque algunas de las publicaciones expuestas no están aún en vigor o no se refieren expresamente al ISD, la amplitud y proximidad en el tiempo, en que se llevan a cabo, demuestran el interés de las CCAA por mantener actualizada la regulación de los impuestos – *igual que sucedía con el legislador estatal*–. A tales efectos, el interés de las CCAA por ejercitar las facultades normativas que tienen a su disposición, resulta bastante evidente, y, especialmente, en relación con el caso que nos ocupa, respecto del ISD.

3.2.2 Regímenes forales: País Vasco y Navarra.

Antes de nada, hemos de tener en cuenta que, aunque los regímenes de ambas CCAA se están incluyendo en el epígrafe relativo al análisis de la cesión del ISD, en sentido estricto no podemos hablar de cesión. Las CCAA del País Vasco y Navarra ostentan un régimen especial, porque los ingresos que perciben derivan de sus propios impuestos y establecen su propia normativa basándose en su propia regulación. A tales efectos, perciben ingresos diferentes de los establecidos en el artículo 157.1 CE configurando su propia Ley reguladora del ISD:

Navarra

Al amparo 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** esta CCAA ha regulado el ISD a partir del **Decreto Foral legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto**

⁶⁷ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCM-m-2010-90068>

⁶⁸ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-10542>

⁶⁹ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2017-13750&p=20190306&tn=6>

Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁷⁰. Esta, ha sido desarrollada a través del **Decreto Foral 14/2004**, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones.

País Vasco

Dada la pluralidad normativa existente en materia tributaria dentro del propio territorio, ésta es la CCAA cuyo estudio resulta más complejo. Al amparo de la disposición adicional de la **Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco** y en consonancia con el Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya ostentan facultades en el orden económico y administrativo. Por ello, las tres Diputaciones Forales mencionadas – *denominadas Territorios Históricos por la LISD* – han desarrollado su propia regulación en torno al ISD:

- *Álava*: **Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**⁷¹ y **Decreto Foral 76/2006**, de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- *Guipúzcoa*: **Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**⁷² y **Decreto Foral 42/2012**, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- *Vizcaya*: **Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**⁷³ y **Norma Foral 10/2013**, de 5 de diciembre, de modificación del texto

⁷⁰ Recuperado de: http://www.navarra.es/NR/rdonlyres/A6C156D7-C06D-4D45-8B9F-4C3B4AB5BE40/0/LeySuc_htmv08.html?v=v20210101#a%C3%BAnico

⁷¹ Recuperado de: [https://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/contenidos/enlace/codigo_fiscal_foral/es_10655/doc_pdf/2009%20ISD%20T%20\(%20A%20\)%20-%20R%20\(%20N%20\).pdf](https://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/contenidos/enlace/codigo_fiscal_foral/es_10655/doc_pdf/2009%20ISD%20T%20(%20A%20)%20-%20R%20(%20N%20).pdf)

⁷² Recuperado de: [https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2529807/NF+3-1990+\(2011-3\).pdf/7df4eb06-a94d-98cc-a358-dbbf4b0e62c1](https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2529807/NF+3-1990+(2011-3).pdf/7df4eb06-a94d-98cc-a358-dbbf4b0e62c1)

⁷³https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/ca_4_2015.pdf?hash=7d8f07f5b9f1554dc3d0d3e30b88518f&idioma=CA

refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones.

3.3 Consecuencias de la pluralidad normativa vigente.

La pluralidad normativa vigente demuestra que el ISD se rige por una normativa diferente dependiendo de la CCAA – *o incluso, según la provincia, habida cuenta de los Territorios Forales del País Vasco* –. Aunque los elementos nucleares del impuesto sí que se mantienen, conservándose una serie de analogías entre los territorios, la multiplicidad genera una serie de diferencias.

3.3.1 Analogías entre las CCAA.

Aspectos fundamentales del impuesto

Los aspectos fundamentales del impuesto son los mismos en todos los regímenes de las CCAA, tanto en el ámbito general o común como en el foral. A tales efectos, se corresponden el hecho imponible, las bases imponible y liquidable, y el sujeto pasivo. Es más, encontramos en las legislaciones autonómicas supuestos de no sujeción y presunciones de hechos imponibles.

Además, con carácter general, los fundamentos para el establecimiento de reducciones, bonificaciones y deducciones también se corresponden con lo previsto en la ley, así como el procedimiento para la determinación de la cuota tributaria, que se mostró con anterioridad.

Gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones

De acuerdo con lo establecido por el artículo 48.2 de la Ley 22/2009, las CCAA poseen competencias normativas en la gestión y liquidación, sin perjuicio de la retención de la competencia estatal “*para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio*”. Tradicionalmente, eran los sujetos pasivos los obligados a la presentación de la declaración del hecho imponible. Sin embargo, la tendencia actual se ha invertido, en la mayor parte de las CCAA, en favor de la autoliquidación, que es el régimen aplicable en la inmensa mayoría de supuestos.

Como aspecto común, hemos de destacar la inmediatez de la realización del hecho imponible. La normativa fiscal actúa desde el momento en el que se produce la adquisición de bienes o derechos, quedando obligados los causahabientes a actuar desde el fallecimiento del causante, sin esperar a que se produzca, por ejemplo, la partición o adjudicación de los bienes.

Por otro lado, respecto de la liquidación hemos de tener también en cuenta que la normativa fiscal ni espera a la participación de la herencia, ni requiere la aceptación de ésta para que surja la obligación de tributar – *de hecho, el pago del impuesto no conlleva per se la aceptación*–. Desde la realización del hecho imponible – *“adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”* – los causahabientes están obligados al pago y, aunque finalmente renuncien a la herencia, Hacienda podrá dirigirse contra ellos para reclamar el pago del impuesto transcurridos los seis meses que la ley prevé para efectuarlo en plazo desde el fallecimiento del causante o firmeza de la declaración de fallecimiento⁷⁴.

Además, con carácter general, de acuerdo con lo establecido por el artículo 68.2 del RISD, durante los cinco primeros meses desde el fallecimiento o la declaración firme de éste, se podrá solicitar una prórroga de otros seis meses. Aunque esta posibilidad de prórroga pone de manifiesto el interés del legislador en no incrementar la resistencia al impuesto, sólo impide la sanción o recargo, pero no el pago de intereses transcurridos los seis primeros meses.

Residencia habitual

La determinación de la residencia habitual es una cuestión central: dependiendo de la legislación autonómica aplicable, la cuota a pagar será diferente. De acuerdo con lo establecido en el artículo 28.1 letra b) de la Ley 22/2009, será la CCAA en la que haya residido el causante el mayor número de días, durante los cinco años inmediatamente anteriores, la competente para aplicar y recaudar el impuesto.

Así, tal y como pusieron de manifiesto las resoluciones vinculantes de la DGT número V0350 – 18 de 7 de junio de 2017 o la número 0350 – 17 de 9 de febrero, se descarta la atención al domicilio fiscal respecto de personas ingresadas en residencias.

3.3.2 Diferencias entre las CCAA.

Como se viene exponiendo, las competencias normativas constituyen una facultad en manos de las CCAA, no habiendo sido ejercitadas por todas con el mismo alcance. Dicho ejercicio está estrechamente condicionado por la capacidad recaudatoria que ostentan las CCAA respecto de otros

⁷⁴ Artículo 67 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

tributos, ya que, mientras algunas no se ven en la necesidad de imponer el ISD para obtener recursos, otras, sí lo requieren.

Las alteraciones de la legislación autonómica más sustanciales y controvertidas se establecen respecto de las tarifas, reducciones, deducciones y bonificaciones. A tales efectos, las variaciones de las tarifas se producen respecto de las establecidas en los artículos 20 de la LISD y 43 del RISD. Conviene, además, tener en cuenta, respecto del parentesco, los cuatro Grupos (I, II, III y IV) que configura la LISD, a partir del artículo 20 de la LISD.

Por su parte, las reducciones generales – *y subsidiarias* – aplicables a estos grupos, se concretan en el artículo 42 del RISD – *cuya aplicación se concreta en el artículo 44 del RISD para la obtención de la cuota tributaria como se mostró al aludir a la determinación de la cuota tributaria* –. En lo que se refiere a los demás beneficios fiscales, aclarar que, aunque sí se prevén deducciones atendiendo a las distintas circunstancias por el RISD, no encontramos bonificaciones en este marco general.

Hechas estas aclaraciones, las diferencias existentes entre las CCAA se constatan mejor gráficamente, atendiendo a las variaciones más relevantes, establecidas por las legislaciones autonómicas en torno al parentesco, discapacidad y la tarifa.

CCAA Régimen Común

COMUNIDAD AUTÓNOMA	TARIFA	REDUCCIONES, BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
ANDALUCÍA	7,65 – 36,50% (767.555,08 €)	Grupos I y II: 1.000.000 € Grupos III y IV discapacitados: 250.000 €
ARAGÓN	7,65 – 34% (797.555,08 €)	Grupo I y II: 500.000 € Discapacitados ≥ 65%: 100%
ASTURIAS	General: 7,65 – 36,5% (800.000 €) Grupos I y II: 21,25 – 36,50%: 616.000 €	Grupo I: coeficiente 0,00 – 0,04 Grupos I y II: 300.000 € Discapacitados ≥ 65%: 100%

BALEARES	<p>General: 7,65 – 34% (800.000€)</p> <p>Grupos I y II: 1 – 20% (3.000.000€)</p>	<p>Grupo I: Bonificación 99% Grupo II: 25.000 €</p> <p>Grupo III: 8.000 € Grupo IV 1.000 €</p> <p>Discapacidad según grado y naturaleza:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Física/ sensorial 33 – 65%: 48.000 € - Física/ sensorial ≥ 65%: 300.000 € - Psíquica ≥ 33%: 300.000 €
CANARIAS	7,65 – 34% (797.555,08 €)	<p>Grupo I: 99,9% - especial importancia de la edad en las reducciones por edad</p> <p>Grupos II y III hasta 55.000€: 99,9%</p> <p>Resto: 90-0%</p>
CANTABRIA	7,65 – 34% (797.555,08 €)	<p>Grupo I y II: 50.000 €, aunque susceptibles de mejoras Grupo III:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Colaterales: 25.000 € - Resto: 8.000 € <p>Discapacidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 33% - 65% 72.000 € - ≥ 65% 400.000 €
CASTILLA Y LEÓN (Actualización en proceso)	7,65 – 34% (797.555,08 €)	<p>Grupo I y II: 99% bonificación</p> <p>Discapacidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 33 - 65%: 125.000 € - ≥ 65% 225.000 €
CASTILLA LA MANCHA	7,65 – 34% (797.555,08 €)	<p>Grupos I y II: (hasta) 300.000 € 80% Discapacidad (más las anteriores):</p> <ul style="list-style-type: none"> - 33 – 65%: 125.000 € - ≥ 65% 225.000 €
VALENCIA (Actualización en proceso)	7,65 – 34% (130.100 €)	<p>Grupos I: (hasta) 156.000 € Grupo II: 100.000 €</p> <p>Discapitados 75% Bon.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Físico/ psíquico: 65% - Psíquico ≥ 33%

CATALUÑA	7 – 32% (800.000 €)	<p>Grupo I: (hasta) 3.000.000 € Bon. (20 – 99%)</p> <p>Grupo II: (hasta) 3.000.000 € Bon. (0 – 60%)</p> <p>Discapacidad (más las anteriores):</p> <ul style="list-style-type: none"> – ≥ 33%: 275.000 € – ≥ 65% 650.000 €
EXTREMADURA	7,65 – 34% (797.555,08 €)	<p>Grupos I y II: Bon. 99% Discapacidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 33 – 50%: 60.000 € – 50 – 65%: 120.000 € – ≥ 65% 180.000 €
GALICIA	7,65 – 34% (797.555,08 €)	<p>Grupo I: 99% Grupo II: 1.000.000 € Grupo III:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 16.000 € colaterales 2º grado por consanguinidad – 8.000 € demás colaterales 2º y 3º grado, ascendientes y descendientes por afinidad <p>Discapacidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 33 – 65%: 150.000 € – Red.100% Grupos I y II ≥ 65% hasta 3.000.000 € – ≥ 65% 300.000 €
MADRID	7,65 – 34% (798.817,20 €)	<p>Grupos I y II: 99% Bon. Grupo II: 16.000 €</p> <p>Grupo III: 8.000 €</p> <p>Discapacidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 33 – 65%: 55.000 € – ≥ 65% : 153.000 €
MURCIA	7,65 – 36,50% (797.555,08 €)	<p>Grupos I y II: Ded. 99% ≤ 300.000 €</p> <p>Discapacitados: 99% ≥ 65% 450.000 €</p>
RIOJA (Actualización en proceso)	7,65 – 34% (797.555,08 €)	Grupo I y II: 99%

Fuente: elaboración propia a partir de la legislación vigente a 13 de mayo de 2021, información del Instituto Europeo de Asesoría Fiscal (business school) y Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral.

Es más, las reducciones que aquí se reflejan, atendiendo a la legislación autonómica, en muchos casos, no condicionan otras posibles reducciones incorporadas por las CCAA en el ejercicio de su competencia normativa, como pueden ser las derivadas de adquisiciones *mortis causa* sobre la empresa individual, el negocio profesional, seguros de vida o participaciones en entidades. El resultado de estas

diferencias, además de la complejidad fiscal evidente, es que la cuota tributaria a abonar por parte de los contribuyentes, atendiendo al lugar de residencia del causante en el momento del fallecimiento, sea muy diferente.

Además, aunque estamos hablando de diferencias entre las CCAA, no hemos de olvidar el carácter subsidiario que ostenta, en todas las legislaciones autonómicas, la LISD – *que, de hecho, se prevé de forma expresa por algunas de las legislaciones autonómicas* –, así como la mayor percepción de beneficios fiscales, atendiendo al mayor grado de parentesco, con carácter general.

CCAA Régimen Foral

REGÍMENES	TARIFAS	REDUCCIONES, BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
NAVARRA	2 – 16% (3.000.000 €)	Deducciones relevantes Discapacitados: – 33 – 65%: 60.000 € – ≥ 65% :180.000 ≥ 65% :
VIZCAYA	Grupos II y III: 5,70 – 34,58% (2.305.420 €) Grupo IV: 7,60 – 42,56% (2.305.420 €)	Grupo I: 400.000 € Grupo II: 40.000 € Grupo III: 20.000 € Discapacitados: 100.000 €
GUIPÚZCOA	Grupo II: 5,70 – 34,58% (2.049.130 €) Grupo III: 7,60 – 42,56% (2.049.130 €)	Grupo I: Red. 400.000 € Grupo II: Red. 16.150 € Grupo III: Red. 8.075 € No hay deducciones. Discapacitados: Red.100.000 €
ÁLAVA	Discapacitados: 3,80 – 26,60% (2.271.297 €) Grupo I: 5,70 – 34,58% (2.271.297 €) Grupo II 7,60 – 42,56% (2.271.297 €)	Grupo 0 (cónyuge, pareja de hecho normativa País Vasco): 400.000 € Grupo I: 38.156 € Discapacitados (ampliables): – 33 – 65% 56.109 € – ≥ 65%: 176.045 €

Fuente: elaboración propia a partir de la legislación vigente a 13 de mayo de 2021, información del Instituto Europeo de Asesoría Fiscal (bussines school) y Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral.

La amplia capacidad normativa e independencia de los regímenes forales, se ve claramente representada. Además, en ocasiones las previsiones distan considerablemente de los baremos y tarifas preestablecidos por la LISD, estableciéndose, por ejemplo, mayores subdivisiones.

Otra manera de constatar las diferencias ocasionadas por los distintos gravámenes, es atender a la recaudación de las CCAA, fruto del paradigma que se acaba de mostrar. Dada la situación excepcional producida en el 2020 – *año anterior a la elaboración de este trabajo* – de alarma epidemiológica ocasionada por el coronavirus, es preferible atender a los datos que nos ofrece el Ministerio de Hacienda⁷⁵.

Recaudación 2019 en miles de Euros de las CCAA de régimen común

COMUNIDAD AUTÓNOMA	RECAUDACIÓN 2019 ISD
ANDALUCÍA	261.395
ARAGÓN	104.468
ASTURIAS	68.254
BALEARES	110.570
CANARIAS	26.518
CANTABRIA	33.619
CASTILLA Y LEÓN	188.467
CASTILLA LA MANCHA	70.552
VALENCIA	559.825
CATALUÑA	28.604
EXTREMADURA	131.265
GALICIA	455.409
MADRID	39.664
MURCIA	16.653
RIOJA	265.669
TOTAL RECAUDACIÓN	2.360.932

Fuente: elaboración propia a partir de los datos aportados por el Ministerio de Hacienda de la recaudación definitiva de 2019.

De los 2,300 millones de euros recaudados por el ISD en 2019, únicamente 44,5 millones han sido recaudados en concepto de adquisiciones *mortis causa*. En términos generales, esos 2.300 millones

⁷⁵ Datos recaudaciones definitivas Ministerio de Hacienda: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/Impuestos/RecaudacionDefinitivaTributosCedidos.aspx>

de euros constituyen un 17,3% de la recaudación de los impuestos cedidos a las CCAA, por lo que el Impuesto sobre Sucesiones, individualmente computado, constituye un porcentaje ínfimo de la recaudación total. Esta escasa capacidad recaudatoria ha sido criticada, en numerosas ocasiones, por los defensores de la supresión del impuesto.

Recaudación 2019 en miles de Euros de las CCAA de régimen foral

REGÍMENES	RECAUDACIÓN 2019 ISD
NAVARRA	3.940.112
VIZCAYA	7.995.121
GUIPÚZCOA	5.024.128
ÁLAVA	2.450.344
TOTAL PAÍS VASCO	15.469.593
TOTAL RECAUDACIÓN	19.409.705

Fuente: elaboración propia a partir de los datos aportados por el Ministerio de Hacienda de la recaudación definitiva de 2019.

Como vemos, la recaudación en miles de euros de las CCAA forales es considerablemente superior a la de las CCAA de régimen común. Respecto de la pervivencia del impuesto, deberíamos cuestionarnos por qué las CCAA, que estaban en posición de erradicar totalmente el impuesto, lejos de hacerlo, han optado por incrementar la recaudación prevista por el marco general estatal.

Es más, el argumento de la necesidad recaudatoria, por la imposibilidad de recaudar a partir de otros impuestos, no puede traerse aquí a colación, habida cuenta de la potencia económica que constituye *per se* el País Vasco.

Al hilo de las competencias normativas de las CCAA, como un simple adelanto de cuestiones en las que se profundizará más adelante, conviene cuestionar la tendencia de los gobiernos autonómicos – *como es el caso de Castilla y León*⁷⁶ – de abogar por la reducción del ISD ante la pandemia. La mencionada bonificación del 99% incorporada a partir del artículo 17 bis al Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de diciembre – *legislación reguladora del ISD en Castilla y León* – por el artículo 1 de la Ley

⁷⁶ Villascusa, A. (16 de abril 2021). Castilla y León retomará la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que beneficiará a menos del 1% de la población. *ElDiario.es*. Recuperado de: https://www.eldiario.es/castilla-y-leon/castilla-leon-retomara-supresion-impuesto-sucesiones-donaciones-beneficiara-1-poblacion_1_7827824.html

3/2021, de 3 de mayo es muy criticable, en este momento, dado el inminente endeudamiento y déficit con el que nos encontraremos por el Covid – 19.

Las CCAA, en una situación como ésta, deberían tratar de agotar todos los medios recaudatorios a su alcance. Sin embargo, la tendencia ha sido justamente la contraria.

Tal y como prevén los estudios, se espera una disminución de la recaudación con carácter general de hasta 35 millones de euros al año, a partir de 2022 – *23 millones en el año 2021 por la carencia de efectos retroactivos* – por la adición de la bonificación a la legislación autonómica castellano - leonesa⁷⁷. Tendencia, que, por otra parte, ya había sido adoptada por un número considerable de CCAA, como muestra el cuadro relativo a las reducciones, bonificaciones y deducciones fiscales, antes expuesto.

⁷⁷ Castilla y León pone fin hoy al Impuesto de Sucesiones. (28 de abril de 2021). *El Norte*. Recuperado de: <https://www.elnortedecastilla.es/castillayleon/castilla-leon-pone-20210428101721-nt.html>

4. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN JUEGO Y PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

Los fundamentos que los detractores aportan para apoyar la supresión del impuesto son numerosos. El gravamen en sí, es un motivo de oposición. Además, se suman argumentos basados en la complejidad impositiva, beneficios fiscales que desvirtúan su carácter redistributivo, por la insignificante cuota de recaudación y las diferentes cantidades a abonar por los contribuyentes... Todo ello, ha llevado a cuestionar la constitucionalidad del propio impuesto basándose en determinados aspectos discutibles que lo configuran.

Este debate, condujo a un sector doctrinal, en el que encontramos autores como CHECA GONZÁLEZ⁷⁸ o ALONSO GONZÁLEZ⁷⁹ a abogar por la supresión del ISD para integrarlo en el IRPF – *respecto del que ostenta un carácter complementario en la actualidad* –, por su modificación o, incluso por convertirlo en un impuesto propio de las CCAA⁸⁰ – *en contraposición a su condición actual de impuesto cedido* –. Por ello, este epígrafe tiene por objeto analizar la pertinencia de tales reproches al ISD en sus diferentes manifestaciones, así como exponer cuál ha sido la doctrina constitucional al respecto.

Los apartados 1 y 3 del artículo 53 de la CE son esenciales porque establecen los principios constitucionales que han de informar a los poderes públicos. Asimismo, es importante el artículo 9.1 de la CE, que prevé los límites al ejercicio del poder financiero⁸¹. De ello, deriva la posibilidad de plantear recursos de amparo ante el TC, ya sea, fundados en la vulneración de los principios constitucionales del Derecho tributario que recoge la LGT, o, en la inconstitucionalidad de las leyes que regulan el impuesto – *posibilidad que reafirma la numerosa jurisprudencia existente* –.

Justificada esta posibilidad, se analizarán los principios constitucionales del Derecho tributario más cuestionados en la aplicación del ISD. Estos, tienen reconocimiento constitucional expreso en el

⁷⁸ CHECA GONZÁLEZ, C. *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p.13 – 14.

⁷⁹ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2001, p.22

⁸⁰ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.113.

⁸¹ MENÉNDEZ MORENO, A., op. cit., p.62 – 63.

artículo 31. Para lograr la justicia tributaria, el sistema tributario en su conjunto, y el propio impuesto, han de reconocer estos controvertidos principios.

En este sentido, corresponde también examinar un principio constitucional que trasciende al ámbito jurídico – financiero, recogido en el artículo 9.3 CE: el principio de seguridad jurídica.

4.1 Principio de capacidad económica.

El principio de capacidad económica significa que *“los tributos han de recaer sobre quienes puedan hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación, para conseguir un reparto justo de la carga tributaria”*⁸². Se exige una actitud y capacidad económica concreta para soportar el gravamen, así como ostentar una riqueza apta para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

*“Como reflejan la CE y un amplio sector doctrinal, el principio de capacidad económica es el más característico del ordenamiento jurídico – tributario, de manera que los demás principios sustantivos cumplen sobre todo la función de perfilar su significado y contenido”*⁸³. Se trata de un principio esencial que ha de respetarse; no se puede imponer un gravamen sin esta capacidad económica. Quizá, por ello, junto con el principio de igualdad, ha sido uno de los más cuestionados respecto del ISD, como refleja la bibliografía que aborda su estudio. De hecho, además del expreso reconocimiento constitucional de ambos – *artículo 31.1 de la CE* –, se reconocen como *“principios informadores de la ordenación y aplicación del sistema tributario”* en el artículo 3.1 LGT.

Dada su importancia, el TC reconoció ya en su STC 27/1981 la *“exigencia lógica que obliga a buscar riqueza allí donde se encuentre”*. Sin embargo, esta exigencia sería matizada por las STC 37/1987 y 221/1992 que establecen límites al poder legislativo, exigiéndole gravar capacidades económicas – *riqueza* – potenciales o reales, pero existentes y, en ningún caso, ficticias⁸⁴. En este contexto, surge uno de los argumentos más generalizados en contra del impuesto, el basado en la vulneración de esta interpretación y principio constitucional; alegan que no existe una capacidad económica susceptible de ser gravada por la ausencia de creación de riqueza en la sucesión⁸⁵.

⁸² *Ibíd.*, p.67.

⁸³ *Ibíd.*, p.67.

⁸⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *op. cit.*, p.53.

⁸⁵ GARCÍA DE PABLOS, J.F., *op. cit.*, p.114.

A las críticas sobre la inexistencia de riqueza, hemos de añadir las siguientes:

4.1.1 *Abuso de las presunciones legales.*

Algunos autores entienden que el temor del legislador español a la elusión de los impuestos ha tenido como resultado un abuso de las presunciones legales – *artículos 4 y 11 de la LISD y 15 del RISD* –. Sin embargo, no podemos perder de vista que estamos ante presunciones *iuris tantum* avaladas por una capacidad económica hipotética, que no se aplicarán de forma arbitraria gravando capacidades ficticias, sino que contribuirán a esclarecer aquellas situaciones que resulten más controvertidas⁸⁶.

4.1.2 *Devengo*

Los artículos 24.1 de la LISD y 47.1 del RISD también han sido criticados, por fijar el momento del devengo del impuesto antes de la realización del hecho imponible. Mientras que el hecho imponible depende de la “*adquisición de bienes y derechos*” – *artículos 3.1 letra a) de la LISD y 10.1 letra a) del Reglamento* –, el devengo se establece “*el día del fallecimiento del causante (...) o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente*”. Sin embargo, en el Derecho civil, el hecho imponible se entiende realizado con la aceptación de la herencia, porque se entiende adquirida con la aceptación⁸⁷.

Es una decisión legislativa cuestionada porque el impuesto se impone sin aceptar la herencia, con el fallecimiento. El momento del devengo y la exigibilidad del impuesto pueden llegar a anticiparse, incluso antes de que el causahabiente haya realizado el hecho imponible⁸⁸. Hacienda buscará a quien reclamar el pago del impuesto, transcurridos los seis primeros meses desde la fecha del devengo⁸⁹, independientemente de que ese causahabiente haya aceptado o no la herencia (haya adquirido o no los bienes y derechos del causante). Si el causante tiene herederos forzosos, serán los primeros contra los que se dirija el cobro porque, por disposición legal⁹⁰ reciben, en principio – *cabe renuncia, repudiación...* –, los bienes y derechos del causante.

⁸⁶ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.115 - 116.

⁸⁷ *Ibíd.*, p.119.

⁸⁸ *Ibíd.*, p.119.

⁸⁹ Artículo 41.2 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁹⁰ Artículo 807 Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

Aunque aparentemente es una crítica fundada, el Derecho Civil y Derecho Tributario constituyen dos disciplinas totalmente diferenciadas. A pesar de estar estrechamente relacionadas en el ISD, por la importancia de la sucesión *mortis causa* que regula el CC, no existe problema en establecer el momento del fallecimiento o declaración de fallecimiento del causante como momento determinante para la adquisición de los bienes a efectos tributarios – como reconoció el Tribunal Económico Administrativo Central ya en 1992 –⁹¹.

4.1.3 Gravamen en atención al patrimonio preexistente del beneficiario

Los gravámenes previstos por los artículos 22 de la LISD, 44 – 45, 53 – 54, 58 y 75 del RISD, respecto del patrimonio preexistente del beneficiario, han sido, dura y justamente, criticados por los detractores del impuesto. Se trata de una tendencia, además de impropia respecto del derecho foral y comparado, desacertada, puesto que excede en la finalidad redistributiva que pretende el ISD, abarcando más allá de lo establecido por el propio hecho imponible⁹².

En este caso, las objeciones parecen estar totalmente justificadas, dada la multiplicación de la cuota que resulta de la tarifa por un coeficiente que es mayor en la medida en que también sea superior el patrimonio que poseía, con carácter previo, el obligado tributario⁹³. Sin embargo, la realidad evidencia que esta posibilidad ha sido ejercitada de una manera muy limitada y escasa.

4.1.4 Nuda propiedad

La legislación del ISD se refiere de forma expresa a la nuda propiedad, distinguiéndola del dominio pleno en los artículos 11 y 22 de la LISD y 26 – 27 del RISD. Es una distinción muy relevante, por el particular mecanismo que la legislación tributaria prevé para la desmembración del dominio en las adquisiciones *mortis causa*.

En la desmembración, aunque el nudo propietario simplemente ostenta la propiedad, mientras que el usufructuario posee el uso y disfrute del bien en propiedad del nudo propietario, el bien

⁹¹ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.120.

⁹² Ibid, p.123.

⁹³ CHECA GONZÁLEZ, C., op. cit., p.76.

desmembrado en dos momentos diferentes ostenta la misma fecha de devengo porque se entiende que el nudo propietario adquiere la totalidad del bien⁹⁴. La fecha será la del fallecimiento del causante.

El artículo 26 de la LISD prevé que, en la liquidación de la herencia, ésta debe gravarse atendiendo a un tipo medio efectivo de gravamen – *en adelante, TMEG* –, resultado de valorar la totalidad de bienes y derechos a la que se viene aludiendo, y que, configura la masa hereditaria, dejando de lado el derecho de usufructo. Ese tipo, será el que se aplicará simultáneamente y atendiendo a ese mismo devengo para gravar la futura consolidación del dominio cuando se extinga el usufructo⁹⁵.

El fundamento de la imposición es la progresividad del impuesto, que afecta a la forma de proceder y a la consideración como única liquidación⁹⁶. La DGT, en su resolución no vinculante 0076-04 de 26 de enero de 2004, estableció que en el ISD *“la adquisición del pleno dominio cuando previamente se desmembró por título lucrativo constituye en realidad una única liquidación, que se realiza en dos partes y en dos momentos temporales distintos, sobre un único valor y con la aplicación de un único tipo de gravamen”*. En esta línea, la resolución vinculante de la DGT 2072-05 de 1 de octubre de 2017, estableció que *“la extinción del usufructo revierte al nudo propietario las facultades propias de disfrute de la cosa sin que ello comporte adquisición de derecho alguno sino recuperación de facultades desmembradas, no puede hablarse de una primera adquisición del causante y otra posterior del usufructuario, sino de la primera como única, producida con ocasión del fallecimiento”*⁹⁷.

La constitucionalidad se cuestiona cuando se produce un gravamen mayor por las expectativas respecto de la consolidación del dominio, o, incluso, aquellos en los que ni siquiera se llegue a adquirir el dominio pleno – *en caso, por ejemplo, de fallecimiento del nudo propietario* –. No existe regulación al respecto, pudiendo plantearse como solución optar por una valoración real respecto de la nuda propiedad y dar un tratamiento al usufructo, al futuro dominio de autoliquidación complementaria. Así, en los supuestos de nuda propiedad, se llevará a cabo una mayor individualización del supuesto, presentándose en el momento en el que se adquiera – *si es que se adquiere efectivamente* – el dominio, al

⁹⁴ Llamas, I. (8 de septiembre de 2021). La desmembración del dominio en la herencia. *INEAF. Business School*. Recuperado de: <https://www.ineaf.es/tribuna/la-desmembracion-del-dominio-en-la-herencia/>

⁹⁵ MANZANO SILVA, E. *¿Tiene futuro el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?* Valencia, Tirant lo Blanch, 2020, p.132.

⁹⁶ *Ibíd.*, p.133.

⁹⁷ *Ibíd.*, p.133.

momento de presentación de la mencionada autoliquidación complementaria. De esta manera, se evitaría el exceso de tributación y la vulneración constitucional⁹⁸.

Además de lo expuesto, es importante tener en cuenta el fin adicional que pueden ostentar los impuestos – *más allá del objetivo primordial de proporcionar ingresos* –, considerado incluso más relevante por algunos autores. Se trata del fin extrafiscal, ya reconocido por la STC 196/2006: *“el legislador puede configurar el presupuesto de un hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales”*. Son consideraciones especialmente importantes en el impuesto que nos ocupa, teniendo en cuenta el interés redistributivo de la riqueza.

Por lo tanto, aunque se trata de un principio complejo y esencial del sistema tributario español, que merece especial atención en relación con el ISD y que, en ocasiones adolece de situaciones claramente mejorables, en ningún caso puede entenderse como vulnerado a efectos constitucionales.

4.2 Principio de igualdad constitucional.

El principio de igualdad constitucional, además de su reconocimiento expreso en los artículos 31.1 de la CE y 3.1 LGT respecto del sistema jurídico – tributario, se reconoce con carácter general en los artículos 1 y 14 de la CE. De la reiteración del legislador constitucional y del reconocimiento de la igualdad constitucional, - *ya sea en la ley, en el ámbito tributario o como valor superior* -, se deduce su sensibilidad e importancia. Si bien es cierto que, no han de olvidarse las diferencias procesales entre ambos⁹⁹. También adquieren una importancia esencial los artículos 139.1 y 149.1.1 de la CE, respectivamente, relativos a la igualdad de derechos y deberes de los ciudadanos en cualquier parte del territorio, y a la competencia exclusiva del Estado como garante de la igualdad en el ejercicio de derechos y cumplimiento de deberes¹⁰⁰.

Dada la sensibilidad de la materia y la tendencia de las CCAA a eliminar el ISD, creando sustanciales diferencias entre los ciudadanos, no es de extrañar que sea uno de los argumentos más

⁹⁸ *Ibíd.*, p.135.

⁹⁹ Ante una vulneración del artículo 31.1 de la CE, las únicas vías para expulsar esa norma del ordenamiento jurídico serían la cuestión de inconstitucionalidad o el recurso de constitucionalidad. Sin embargo, si se alega la vulneración del artículo 14 CE cabría alegar el recurso de amparo. Si bien es cierto, que cabría también la vulneración simultánea de ambos.

¹⁰⁰ GARCÍA DE PABLOS, J.F., *op. cit.*, p.133.

fuerteres, populares y apoyados en contra del ISD – *si no el que más* –. Esto, como se adelantó, ha llevado a algunos autores como CHECA GONZÁLEZ a aconsejar la supresión del ISD¹⁰¹ - *que incluso dedicó un manual completo al respecto: “La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”* – por la enorme diferencia de trato que genera. Por su parte, ALONSO GONZÁLEZ, propuso convertirlo en un impuesto propio de las CCAA. Sin embargo, pese a lo expuesto y aunque existan diferencias evidentes entre los ciudadanos, no se puede hablar de una vulneración del principio de igualdad constitucional, basándose en este argumento, habida cuenta de la equiparación de la legislación autonómica en los territorios de régimen común y foral¹⁰².

Como cabría esperar, dada la oposición a la que se enfrenta, la jurisprudencia del TC ha sido prolija y abundante. En este sentido, destaca el interés del TC por diferenciar el principio de igualdad, de los principios de unidad y uniformidad; sin esta distinción sería imposible que se hicieran efectivas las capacidades que el Estado cede a las CCAA. De materializarse tal uniformidad y unidad, no habría margen para que cada CCAA alterase la regulación estatal porque todas las regulaciones y situaciones de los ciudadanos habrían de ser idénticas¹⁰³. ¿Qué sentido tendría entonces la cesión de facultades normativas y recaudatorias? Estarían vacías de poder y de reconocimiento real en la práctica, al no poder incorporar modificaciones, rigiéndose por sus propios criterios y condiciones particulares del territorio.

La STC 76/1986 que previó que *“las normas estatales autonómicas emanan de poderes legislativos distintos, sin que las divergencias eventuales en los criterios del legislador estatal autonómico, en el ámbito de sus respectivas competencias, puedan dar base a una pretendida pretensión de igualdad”*, y la STC 186/1993 que prevé que el principio de *“igualdad no impone que todas las CCAA ostenten las mismas competencias, ni mucho menos aún que tengan que ejercerlas de una determinada manera o con un contenido o resultados prácticamente idénticos o semejantes”*¹⁰⁴. Por ello, ante las posibles desigualdades, fruto del ejercicio legítimo de las competencias de las CCAA, no pueden considerarse *per se* vulnerados los artículos que se han venido mencionando porque *“no exigen un tratamiento uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todo*

¹⁰¹ CHECA GONZÁLEZ, C., op. cit., p.13 – 14.

¹⁰² GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.132.

¹⁰³ *Ibíd.*, p.132.

¹⁰⁴ *Ibíd.*, p.132.

el territorio del Estado. En caso contrario, semejante uniformidad, ciertamente, sería incompatible con la autonomía constitucional (...)” (STC 186/1993).

Hechas estas aclaraciones, cabe cuestionar el nivel de desigualdad efectivamente existente entre los ciudadanos, fruto de ese reconocimiento. A tales efectos, un vistazo rápido a la tabla relativa a las diferencias entre las CCAA hace saltar las alarmas en torno a los artículos 139.1 y 149.1.1 de la CE por una posible violación del principio de igualdad tributaria, por razón del territorio. La STC 247/2007, en su F.J.4, afrontó esta cuestión estableciendo que el sentido en el que el artículo 139.1 CE proclama la igualdad es específico, difiriendo del talante general que vincula los principios de unidad, autonomía y solidaridad. De esta manera, aunque se atiende a cuestiones políticas, actuando el principio de igualdad como límite a los poderes públicos, dichas cuestiones políticas, quedan relegadas a esta única función, tomando así importancia y prioridad el atender a las condiciones de vida de los ciudadanos – *de acuerdo con el sentido en el que lo expresa el texto constitucional en el artículo 139.1 CE* –¹⁰⁵.

Por lo tanto, no podemos entender que haya desigualdad, en relación con las capacidades normativas, porque se les ha reconocido de forma expresa a todas las CCAA, atendiendo a sus particularidades. Tampoco podemos considerar que las desigualdades que se han generado, fruto del ejercicio de esa pluralidad normativa emanada de las CCAA, vulneren el principio de igualdad.

La divergencia de normas y situaciones de los ciudadanos no vulneran *per se* el principio de igualdad, porque si no, se estaría impidiendo el ejercicio efectivo de esa autonomía financiera que el artículo 156 CE prevé, porque su reconocimiento lleva implícita la posibilidad de ejercitarlo y de que se generen diferencias y desigualdades entre los ciudadanos. En este sentido, y en consonancia con esta idea, destaca el F.J.10 de la STC 37/1987, de 27 de marzo. El límite a estas diferencias está en que sean razonables o arbitrarias; el artículo 14 CE no prohíbe las diferencias en sí, sino que éstas no estén razonadas y sean arbitrarias¹⁰⁶. Reconocer o atribuir una valoración diferente de la expuesta al artículo 14 CE supondría omitir las facultades expresamente concedidas a las CCAA¹⁰⁷. Los derechos y principios ha de ser equilibrado para el buen funcionamiento del sistema jurídico – tributario.

¹⁰⁵ *Ibíd.*, p.133.

¹⁰⁶ *Ibíd.*, p.133.

¹⁰⁷ *Ibíd.*, p.135.

Las críticas de los detractores respecto de la subjetivación del impuesto, deben tenerse en cuenta, ya que, aunque en teoría pretendía instaurar una tendencia a dicha subjetivación, para lograr una mayor adaptación del importe a cada sujeto concreto¹⁰⁸, la realidad dista mucho de ser la esperada. Han quedado excluidos del gravamen los sectores más representativos y que mayor riqueza poseen – *que deberían haber sido los que más aportasen para cumplir la finalidad redistributiva* –, mientras que aquellos que no han podido eludir la imposición sufren todo el peso de la progresividad del impuesto.

Un ejemplo claro de esta situación es el caso de la CCAA de Madrid: se trata de una CCAA que cuenta con amplios medios para obtener financiación autonómica, no teniendo la necesidad de aplicar el controvertido ISD. La consecuencia es que las grandes fortunas y patrimonios que residen en Madrid no tributan en este concepto, mientras que en aquellas CCAA en las que la capacidad recaudatoria y adquisitiva de la población con carácter general es menor, sí que tienen que hacer frente al impuesto – *como podía ser el caso de Castilla y León hasta la última actualización legislativa* –. Evidentemente en las CCAA en las que la media de capacidad adquisitiva de los ciudadanos es menor, también habrá grandes fortunas que resulten gravadas, pero estas serán mucho menores a las que proporcionalmente encontraríamos en aquellas CCAA económicamente más potentes. A tales efectos, la pretensión redistributiva del impuesto resultaría invertida.

Por lo tanto, no podemos entender que se vulnere el principio de igualdad, pero sí que es cierto que se han terminado sobrepasando los límites esperados, llegando a difuminar la titularidad del impuesto en manos del Estado. Deberían tratar de evitarse las diferencias ilimitadas¹⁰⁹.

4.3 Principio de no confiscatoriedad.

La estrecha vinculación de los principios es evidente, teniendo en cuenta que el principio de progresividad constituye una prolongación del de capacidad económica. A su vez, el principio de progresividad está estrechamente relacionado con el principio de igualdad tributaria, en pro de la redistribución de la riqueza¹¹⁰. Esta, también se deduce, además de la redacción del artículo 31.1 de la CE, del artículo 3.1 LGT que los configura como auténticos principios jurídico – sustantivos o materiales que informan acerca de cómo han de ser y cómo han de aplicarse los tributos.

¹⁰⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., op. cit., p.73.

¹⁰⁹ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit. p.137.

¹¹⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., op. cit., p.54.

El principio de no confiscatoriedad actúa como límite al principio de progresividad – *evitando su aplicación extrema*¹¹¹–. Constituyen dos caras de la misma moneda, tan necesarios como compatibles en la delimitación del marco en el que ha de operar el poder legislativo. Todos estos principios se necesitan entre sí para lograr la ansiada justicia tributaria, dentro de nuestro sistema tributario. Es más, el TC mostró ya su interés por delimitar el alcance de este principio a través de la STC 150/1990, de 4 de octubre que “*obliga a no agotar la riqueza imponible – sustrato, base o exigencia de toda imposición – so pretexto del deber de contribuir*”¹¹². Sin embargo, no ha establecido criterios técnicos que determinen el límite entre progresividad y confiscatoriedad.

En este sentido, los fundamentos de la inconstitucionalidad del ISD se basan en:

- La tarifa, por alcanzar el tipo de gravamen del 34%¹¹³. Se descarta *per se*, constatado que es equiparable a la vigente en países de nuestro entorno tales como Bélgica, Alemania, Francia, Finlandia, Italia o Dinamarca¹¹⁴. Además, atendiendo a la tabla incorporada al mostrar las diferencias en las CCAA vimos que las más significativas estaban en los multiplicadores – *no tanto en la tarifa* –.
- La crítica a los coeficientes multiplicadores ha de ser estimada parcialmente, ya que, en algunos casos, efectivamente, se producirá un efecto confiscatorio. Sin embargo, la realidad pone de manifiesto que en la práctica los casos en los que de la aplicación del coeficiente multiplicar resulte un tipo sumamente elevado son ínfimos, reduciéndose a supuestos de parientes lejanos, en los que la adquisición *mortis causa* es muy cuantiosa. Por ello, de la confiscatoriedad de casos excepcionales no puede derivar la consideración del Impuesto – *y, consecuentemente del sistema tributario* – como confiscatorio. Es más, el gravamen se aplicará sobre los bienes adquiridos y podrá pagarse con estos, dejando al margen el patrimonio previo a la adquisición, salvo supuestos tasados¹¹⁵.

¹¹¹ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.144.

¹¹² *Ibid.*, p.145.

¹¹³ *Ibid.*, p.146.

¹¹⁴ Material obtenido de: https://www.cope.es/actualidad/economia/noticias/como-son-los-impuestos-sucesiones-patrimonio-europa-20210414_1238051

¹¹⁵ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.146.

A los argumentos ya aportados para descartar la doble imposición, hemos de sumar el criterio restrictivo adoptado por el TC en sus STC 37/1987, de 29 de marzo, 194/2000, de 19 de julio y 49/1995, de 16 de febrero que condicionan la existencia de esa doble imposición a la aplicación sucesiva de un gravamen sobre el mismo ámbito material. Lo determinante será que el gravamen se imponga sobre el mismo ámbito material y capacidad económica, en contraposición a lo que sucede en el ISD – *que grava la capacidad económica adquirida por el beneficiario a título gratuito* –. Grava un ámbito material y una capacidad económica diferente de los conceptos anteriores, respecto de los que se hubiera podido gravar al causante. No debe confundirse la doble imposición con la sobreimposición que efectivamente se produce¹¹⁶.

4.4 Principio de seguridad jurídica.

De la previsión constitucional que exige el respeto de este principio – *artículo 9.3 CE* –, deriva su aplicabilidad respecto del ISD, aunque no se mencione de forma expresa en ningún precepto de la regulación del impuesto. De hecho, la LGT lo señala, de forma expresa, como uno de los objetivos “*incrementar y reforzar la seguridad jurídica*” en su Exposición de Motivos.

El TC definió ya en la sentencia 27/1981, de 20 de julio la seguridad jurídica como “*suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad*”. El concepto sería delimitado a partir de las STC 46/1990, de 15 de marzo como exigencia al legislador de “*perseguir la claridad y no la confusión normativa*” para que los “*operadores jurídicos y ciudadanos*” sepan a qué atenerse y qué reacción jurídica esperar de cada supuesto de hecho. La doctrina sería reiterada por sentencias más recientes: STC 48/1999, de 22 de marzo, STC 286/2000, de 27 de diciembre y STC 193/2009, de 28 de septiembre.

Los que defienden la vulneración del principio se basan en los supuestos abusos de las presunciones y en la fijación de la base imponible del impuesto basándose en el valor neto y real – *de acuerdo con el artículo 8 de la LISD* – de los bienes o derechos que se someten al gravamen. El primero,

¹¹⁶ *Ibíd.*, p.148.

ha de ser desestimado, porque la Administración cuenta los datos y medios necesarios de trascendencia fiscal para poseer la información necesaria. Por ello, no impondrá gravámenes sin fundamento¹¹⁷.

Sin embargo, el segundo argumento merece cierto reconocimiento y atención. De hecho, esta crítica fue llevada a cabo incluso por el TC en su sentencia 194/2000, de 19 de julio de 2000, en la que llama la atención al legislador por la tendencia a adoptar un sistema de indefinición en materia de valoraciones para el administrado y para la propia Administración¹¹⁸. Autores como GARCÍA NOVOA han puesto de manifiesto la necesidad de establecer criterios de medición para establecer el valor sobre la base del artículo 57 LGT: *“parece una obviedad afirmar que, cuando la riqueza gravada no viene expresada directamente en dinero, la ley tributaria no sólo ha de regular el hecho imponible, sino que también ha de establecer los criterios para su medición”*¹¹⁹.

Las críticas mejoraron la situación, con la incorporación de los criterios relacionados con registros de carácter fiscal – *artículo 57.1 letra b) LGT* – y la atención a los precios de mercado – *artículo 51.1 letra c) LGT* –¹²⁰. Sin embargo, el problema sólo se solventó parcialmente respecto de los bienes inmuebles que pasan a atender al valor del Catastro inmobiliario. Este, también se tomará de referencia para la aplicación de los coeficientes multiplicadores¹²¹. Por ello, el verdadero problema en la actualidad se cierne sobre la determinación del distinto valor que cada una de las CCAA establece sobre los mismos tipos de bienes, consecuencia de las facultades de gestión que ostentan. Debería ser el Estado el que, en ejercicio de su titularidad determinara la deuda tributaria y desarrollara la regulación de los medios de comprobación en virtud del ya mencionado artículo 149.1.1 CE¹²².

El principio de seguridad jurídica plantea mayores problemas de los que *a priori* podría esperarse, estando pendiente de renovación y adaptación. En cualquier caso, pese a sus deficiencias, si históricamente no ha podido ser catalogado como inconstitucional en este aspecto, menos aún lo será ahora. En la actualidad, como se ha mostrado, es un criterio que trata de protegerse y preservarse.

¹¹⁷ *Ibíd.*, p.125.

¹¹⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *op. cit.*, p.62.

¹¹⁹ GARCÍA NOVOA, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p.269 – 270.

¹²⁰ GARCÍA DE PABLOS, J.F., *op. cit.*, p.126.

¹²¹ *Ibíd.*, p.126.

¹²² *Ibíd.*, p.127.

4.5 ¿Es el ISD inconstitucional?

Del análisis de los principios constitucionales, puede concluirse que:

- A pesar de las numerosas críticas que se ciernen sobre el impuesto, y la excesiva necesidad de intervención jurisprudencial del TC, no es un impuesto inconstitucional.
- El TC no se ha conformado con justificar o demoler los argumentos de los detractores, sino que, además, dentro de la constitucionalidad que indudablemente el impuesto ostentaba *per se*, tal y como se ha apuntado respecto de cada uno de los principios, se ha esforzado por poner de manifiesto cuáles son los aspectos que han de tratar de mejorarse en torno al impuesto.

5. DERECHO COMPARADO.

5.1 El Impuesto sobre Sucesiones en la Unión Europea.

El Impuesto sobre Sucesiones y donaciones, principalmente respecto del impuesto sobre las herencias, es un impuesto habitual dentro del sistema fiscal de los países del ámbito comunitario. A tales efectos, Bélgica, Bulgaria, Lituania, Dinamarca, Alemania, Irlanda, Grecia, Francia, Croacia, Italia, Lituania, Luxemburgo, Hungría, Holanda, Polonia, Eslovenia y Finlandia incorporan, igual que lo hace España, este impuesto como forma de recaudación¹²³ de ingresos públicos. Sin embargo, también es cierto que, otros países de nuestro entorno, han optado por suprimirlo. Tal es el caso de países como Suecia o Portugal.

A pesar de que el número de países que incorporan el impuesto a su recaudación, y los datos aportados sobre el modo en que dicha recaudación se produce, son totalmente idénticos y objetivos, las conclusiones respecto de éstos, son diferentes. Hay quienes centran su atención en los países en los que, el impuesto no existe, o bien, existe de manera residual¹²⁴. Otros, se centran en aquellos países que sí lo incorporan a su recaudación, afirmando que constituyen casi la mitad del continente.

Esta divergencia es consecuencia directa de la fuerte influencia que tiene la opinión personal y política de cada individuo respecto del impuesto— *como hemos visto que sucede también en otros aspectos significativos del impuesto* —. Esta influencia hemos de tenerla presente en todo momento, al abordar tanto las oposiciones como los apoyos al impuesto, porque, independientemente de los argumentos objetivos que se empleen para defender su posible modificación, supresión o permanencia — *tal y como se encuentra diseñado* —, las opiniones personales y políticas juegan un papel esencial en las conclusiones a las que llega cada individuo.

Hechas estas aclaraciones previas, han de señalarse los aspectos comunes y diferentes del impuesto en el marco comunitario. Históricamente, la existencia de distintos modelos de tributación aplicables a las adquisiciones *mortis causa* han constituido una diferencia importante.

¹²³ PORTILLO NAVARRO, M.J., op. cit., p.20 – 21.

¹²⁴ Viñas Coll, J. (12 de febrero 2019). El impuesto sobre sucesiones no existe o es residual en la mitad de países de la UE. *CincoDías*. Recuperado de:

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/09/midinero/1518193078_987206.html

A tales efectos, con carácter general, ha sido posible distinguir entre tres modelos distintos de imposición:

- Impuesto sobre las porciones hereditarias
- Impuesto sobre el caudal relicto
- Sistema mixto imposición

Sin embargo, a consecuencia del Brexit¹²⁵, y dado que Reino Unido es el único país que adopta el modelo de imposición del impuesto sobre el caudal relicto en este ámbito geográfico, cabe cuestionarse si aún podemos hablar de tres modelos diferentes en el marco de la UE. En cualquier caso, y teniendo en cuenta estas matizaciones, conviene conocer brevemente los tres modelos de imposición:

5.1.1 Impuesto sobre las porciones hereditarias

La mayor parte de los países mencionados optan por este sistema, entre ellos, España. Constituye una alternativa al modelo más tradicional, respecto del modo habitual de gravar las transmisiones gratuitas. En este caso, la especialidad deriva del hecho de que el gravamen recae sobre la cuota que cada uno recibe, y en que se divide la herencia. La tendencia que se advierte es a instaurar un gravamen individualizado sobre las cuotas hereditarias, con unas características comunes¹²⁶, tal y como se mostrará a continuación al aludir a los aspectos generalmente compartidos respecto del impuesto.

La base imponible la configura el valor neto de los bienes y derechos de la integran¹²⁷. Sin embargo, no pueden dejar de tenerse en cuenta las abundantes excepciones que constituyen las exenciones.

5.1.2 Impuesto sobre el caudal relicto

Este modelo, en contraposición con el anterior, sujeta a tributación toda la herencia antes de repartir la herencia. Esta modalidad también conocida como *Inheritance Tax*, desde una perspectiva

¹²⁵ Salida del Reino Unido de la UE.

¹²⁶ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.74.

¹²⁷ BERBERÁN LAHUERTA., M.A., *La imposición sobre las Herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Granada, Comares S.L., p.56.

objetiva, recae sobre el valor total de las propiedades que se transmiten en concepto de adiciones *mortis causa*. Deja así, en un segundo plano las consideraciones a las circunstancias personales que lleva a cabo el modelo sobre las porciones hereditarias¹²⁸.

Consecuencia de esta configuración, se limita considerablemente la progresividad del impuesto al aplicar un único tipo de gravamen del 40%, con un tipo 0 hasta alcanzar las 325.000 libras. A partir de esta cantidad, el tipo se convierte en único y proporcional en las adquisiciones *mortis causa* del 40%¹²⁹.

5.1.3 Sistema mixto de imposición

Como ya se adelantó, la sucesión y donación son dos modos distintos de adquirir la propiedad, aunque estén estrechamente vinculados. El legislador español, como la mayor parte de los legisladores de países europeos, optó por unificar ambos modos de adquisición de la propiedad en un único impuesto. Sin embargo, en el caso de Dinamarca, el legislador ha preferido configurar dos impuestos diferenciados, gravando de forma separada las herencias y las donaciones. En este contexto, el impuesto sobre las herencias se grava combinando los dos sistemas anteriormente mencionados, a partir del modelo sobre las porciones hereditarios y sobre el caudal relicto¹³⁰.

Podríamos incluso hablar de un cuarto sistema “peculiar”, atendiendo al modelo sucesorio denominado como “Impuesto sobre las Adquisiciones de Capital” – *Capital Acquisitions Tax* – previsto en Irlanda¹³¹.

La existencia de diferentes modelos de imposición de la tributación, constituyen divergencias de carácter general. Sin embargo, es importante señalar que también existen distinciones en la configuración del impuesto sobre las herencias entre España y la mayor parte de los países comunitarios. Estas diferencias son principalmente dos:

¹²⁸ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.75

¹²⁹ *Ibíd.*, p.75.

¹³⁰ *Ibíd.*, p. 74.

¹³¹ *Ibíd.*, p.75.

- En España se establece una única tarifa estatal según el grado de parentesco, mientras que en el resto de países de la UE se prevén varias distintas¹³².
- Inexistencia en el marco europeo de coeficientes multiplicadores similares a los contemplados en la normativa española¹³³.

En cualquier caso, a pesar de estas sustanciales diferencias, existen una serie de aspectos comunes que resultan tan evidentes como incuestionables, en relación con la cuestión que nos ocupa. A tales efectos, hemos de atender a la regulación que ha incorporado de forma efectiva cada Estado respecto del ISD, en torno al grado de parentesco en el momento en el que se adquiere la herencia para el establecimiento de las tarifas. Constituye un elemento esencial ya que, cuanto mayor sea el parentesco, mayores serán los beneficios fiscales. En este contexto, y consecuencia de ello, también es común e incuestionable que la mayor parte de la recaudación procede de los parientes lejanos o extraños de todos ellos¹³⁴.

Estas, no son las únicas características comunes que encontramos, sino que, es común la tendencia a atender al valor del mercado para determinar la base imponible – *de la misma manera que lo hace el artículo 51.1 letra c) LGT* –, considerar la herencia hecha la adquisición o herencia neta efectuadas las cargas y deudas – *como se mostró al determinar la cuota tributaria* –, el contribuyente es el causahabiente – *artículos 5.1 letra a) de la LISD y 16.1 letra a) del Reglamento* – y se incorporan beneficios fiscales por razón de la empresa familiar y vivienda individual¹³⁵.

Como vemos, el impuesto de sucesiones, independientemente de las consideraciones personales y deducciones, está claramente presente y totalmente vigente en el ámbito de la UE, con un talante similar al incorporado en el ordenamiento jurídico español. No constituye así, una figura marginal ni genuina de nuestro derecho.

5.2 Problemas de doble imposición en el ámbito de la Unión Europea

La generalización del ISD en el marco comunitario, aunque constituye un argumento a favor de su mantenimiento, porque demuestra lo lejos que está de ser un impuesto inverosímil o

¹³² *Ibíd.*, p.23.

¹³³ *Ibíd.*, p.23

¹³⁴ PORTILLO NAVARRO, M.J., *op. cit.*, p.23.

¹³⁵ *Ibíd.*, p.20.

excesivamente singular, hace que surjan numerosos problemas en la aplicabilidad y recaudación del impuesto.

Estos problemas son, sobre todo, de doble imposición. Por ello, en este subepígrafe procede ver por qué se plantean, y de qué manera han tratado de ser resueltos por el legislador español.

5.2.1 Gravamen sobre los no residentes

De acuerdo a lo establecido en los artículos 7 de la LISD y 18 del RISD aquellos sujetos pasivos que no tengan su residencia habitual en España, tributarán por obligación real por los bienes y derechos de cualquier naturaleza que estuvieran situados en España, pudieran ejercitarse o tuvieran que cumplirse en territorio español¹³⁶.

A tales efectos, se considerarán situados en España: los bienes inmuebles que radiquen en nuestro territorio, así como los bienes muebles afectados permanentemente a fincas, explotaciones, viviendas o establecimientos industriales situados en el mismo¹³⁷.

Respecto de la regulación aplicable a los no residentes del ISD se les aplicará la LISD, pero no la Ley 22/2009, de acuerdo con lo establecido por el artículo 32 de esta última, que prevé la cesión exclusiva de los rendimientos del ISD que hayan sido *“producidos en su propio territorios” – en el territorio de cada CCAA –*. A tales efectos, se consideran rendimientos de los sujetos pasivos en territorio español los que cumplan alguno de los puntos de conexión establecidos por el artículo 28 de la Ley 22/2009. Es decir, que el causante o el donatario tengan su residencia habitual en una CCAA¹³⁸.

El establecimiento del gravamen sobre los no residentes, y la imposición generalizada del impuesto en el ámbito de la UE, configuran los dos motivos principales por los que se producen supuestos de doble imposición. La doble imposición, sumada a la discriminación que sufren los no residentes por no poder percibir los beneficios fiscales que emanan de las CCAA, al verse sometidos a la LISD y las trabas a la libre circulación de capitales en el ámbito comunitario¹³⁹, se configuran

¹³⁶ GARCÍA GÓMEZ, A., op. cit., p.470.

¹³⁷ *Ibid.*, p.470.

¹³⁸ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.268.

¹³⁹ La sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014 contradujo la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo por entender que la legislación española vulneraba la normativa comunitaria – artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE – establecida respecto de la libre

también como sustanciales de oposición – *entre los sucesivos y cuantiosos que podríamos mencionar* – invocados por los detractores del impuesto en el ámbito del Derecho comparado. Así, éstos se suman a los que venimos exponiendo.

5.2.2 Respuesta los problemas de doble imposición por parte de España

El interés del legislador español por mantener por conservar el ISD, incluso a pesar de las numerosas críticas, es evidente. Por ello, no es de extrañar que también haya reaccionado – *como se expuesto al inicio del trabajo al aludir ya a la doble imposición* – a los problemas de doble imposición que se ciernen sobre el impuesto, abogando por solucionarlos. A tales efectos, han sido dos las tendencias que tenemos que tener en cuenta:

Medidas unilaterales para evitar la doble imposición

El legislador español abordó de forma específica esta cuestión de forma temprana a partir del artículo 23 de la LISD a través de la “*deducción por doble imposición internacional*”. Tal y como muestra la Exposición de Motivos de la ley, se trata de problema que se ha tratado de solventar desde el principio. La regulación no se agota en la LISD, sino que, como cabría esperar, el RISD la completa a partir del artículo 46.

Convenios bilaterales para evitar la doble imposición

La actitud del legislador español al respecto es tan sorprendente como criticable. En línea con la **Recomendación de la Comisión de 15 de diciembre 2011**¹⁴⁰, cabría esperar que el legislador español hubiera optado por desarrollar convenios bilaterales con otros Estados miembros de la UE para tratar de evitar la doble imposición. Sin embargo, la realidad es que, los únicos convenios vigentes con pretensiones de evitar la doble imposición, en materia sucesiones, son anteriores a la

circulación de capitales por establecer un criterio discriminatorio para los no residentes. La Disposición Adicional segunda de la LISD aborda esta cuestión para adecuarse a la sentencia a partir de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

¹⁴⁰ Recomendación (UE) 2011/865 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones. Diario Oficial de la Unión Europea L 336, 20 de diciembre de 2011.

Recuperado de: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:336:0081:0084:ES:PDF>

recomendación. Además, fueron desarrollados únicamente con tres Estados de la UE – *de los 27 que componen la UE* –:

- *Francia*: Instrumento de ratificación del Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias publicado el 07 de enero de 1964¹⁴¹.
- *Grecia*: Convenio celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España respectivamente¹⁴².
- *Suecia*: Instrumento de ratificación del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias¹⁴³ publicado el 16 de enero de 1964.

Como vemos, España no ha sido especialmente aplicada en la adopción de medidas unilaterales para evitar la doble imposición, siendo esa reacción insuficiente respecto del establecimiento de convenios bilaterales. La ausencia de respuesta por parte del legislador español es muy criticable, ya que parece conformarse con la insuficiente legislación interna para abordar este problema.

Esta crítica puede extenderse a la conducta de la UE, que, aunque en teoría aboga por la homogeneización y armonización del régimen fiscal entre los Estados Miembros, su escasa intervención respecto del ISD parece demostrar lo contrario. En cualquier caso, el hecho de que se trate de una “asignatura pendiente” general de los países de la UE, no es un argumento suficiente para obviar que estamos ante un posible argumento en pro de la modificación del impuesto en España.

¹⁴¹ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1964-1>

¹⁴² Recuperado de:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Grecia/Convenio_con_Grecia_para_evitar_la_doble_imposicion_referente_a_los_impuestos_sobre_herencias_.shtml

¹⁴³ Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1964-9>

5.3 El Impuesto sobre Sucesiones en el marco de la OCDE.

El Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación define, en su página web oficial, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – *en adelante, OCDE* – como un “*Organismo Internacional de carácter intergubernamental del que forman parte 38 países miembros (...) todos ellos democracias con una economía de mercado, que trabajan conjuntamente con el fin de enfrentarse mejor a los desafíos económicos, sociales y de buen gobierno para aprovechar de manera más eficiente las nuevas oportunidades que surgen y coordinar políticas locales e internacionales*”¹⁴⁴.

De entre los países mencionados, atendiendo a la recaudación que comporta el impuesto sobre las herencias de menor a mayor, imponen este gravamen, los siguientes: Lituania, Polonia, Canadá, Hungría, Eslovenia, Italia, Turquía, Letonia, Chile, Grecia, Islandia, Luxemburgo, Estados Unidos, Países Bajos, Alemania, Dinamarca, España, Suiza, Irlanda, Reino Unido, Finlandia, Japón, Francia, Bélgica y Corea¹⁴⁵. Es decir, un total de 25, de los 38 países que integran la OCDE recaudan el impuesto. De nuevo, igual que respecto del contexto comunitario, podemos afirmar que no se trata de un impuesto genuino del derecho español.

Evidenciada la existencia del impuesto en el marco de la OCDE, conviene conocer cuál está siendo la tendencia actual. A tales efectos, hay que destacar la reciente recomendación anunciada por su secretario general, Ángel Gurría¹⁴⁶, de aumentar el impuesto, afirmando que “*El impuesto de sucesiones puede desempeñar un papel importante para aumentar ingresos, reducir desigualdades y mejorar la eficiencia*”¹⁴⁷.

144

Recuperado

de:

<http://www.exteriores.gob.es/representacionespermanentes/ocde/es/quees2/paginas/default.aspx>

¹⁴⁵ Francisco Varela, A. (11 de mayo 2021). La OCDE defiende elevar el impuesto de Sucesiones para evitar que la desigualdad siga aumentando. *BusinessInsider*. Recuperado de: <https://www.businessinsider.es/ocde-pide-elevar-impuesto-sucesiones-desigualdad-863505>

¹⁴⁶ Ramón Rallo, J. (17 de mayo 2021). ¿Qué ha dicho la OCDE sobre el impuesto de sucesiones? *Elconfidencial*. Recuperado de: https://blogs.elconfidencial.com/economia/laissez-faire/2021-05-17/informe-ocde-impuesto-sucesiones_3083124/

¹⁴⁷ Delle emmine, L. (11 de mayo 2021). La OCDE aconseja subir el impuesto a las herencias para limar desigualdades y elevar ingresos. *Elpaís*. Recuperado de: <https://elpais.com/economia/2021-05-11/la-ocde-sugiere-revisar-el-impuesto-a-las-herencias-para-limar-desigualdades-y-elevar-ingresos.html>

6. ARGUMENTACIONES ANTE LAS POSIBLES ALTERNATIVAS

Como se viene exponiendo, la capacidad económica y tendencias políticas de cada persona juegan un papel importante en la opinión sobre impuesto. Sin embargo, al margen de estas consideraciones, las reflexiones y críticas desarrolladas en el trabajo manifiestan la necesidad de reacción.

El mantenimiento del impuesto tal y como lo conocemos resulta bastante insostenible. Por ello, al hilo de los argumentos y fundamentos expuestos a lo largo del trabajo, se alcanza su objeto principal en este epígrafe: analizar el posible futuro del impuesto, atendiendo a las alternativas de suprimirlo o modificarlo.

6.1 A favor de la supresión.

Los argumentos que fundamentan la supresión giran en torno a la imposibilidad de prestar una solución a los problemas que plantea el impuesto, defectos llamados a perpetuarse irremediablemente en el ISD, independientemente de las posibles reformas. Son los siguientes:

6.1.1 *Inseguridad jurídica.*

El distinto valor que se establece por parte de cada CCAA sobre los mismos tipos de bienes en ejercicio de sus potestades normativas, constituye un claro riesgo para la seguridad jurídica. Sin embargo, la posibilidad de que el Estado recupere la titularidad inequívoca sobre el impuesto de manera unilateral – *titularidad que nunca debería haber permitido que saliera de su esfera de poder de una manera tan ilimitada como la que lo ha hecho* –, siendo realistas, es claramente remota, habida cuenta del interés que ostentan las CCAA por aglomerar las mayores facultades normativas posibles – *aunque unas más que otras, claro está* –.

De hecho, la inseguridad jurídica no sólo deriva de esta cuestión concreta, sino, que, se puede deducir de la exposición que se ha venido haciendo de la aplicabilidad del impuesto. La configuración de éste, la pluralidad normativa, y la posibilidad de las CCAA de modificar las condiciones de la imposición en un periodo de tiempo muy breve – *para los ciudadanos* – incrementan las posibilidades de que los sujetos, a quienes se les aplicará el impuesto, no sean conscientes de la regulación vigente.

Independientemente de que es evidente que no se puede condicionar la aplicabilidad de un impuesto a su conocimiento por parte de la población, resulta, al menos “curioso”, que: *“fallezcas hoy, y tus herederos tengan que abonar el 100% del impuesto, y, fallezcas mañana, y recibas una bonificación del 99%”*. La

crítica y el problema no se dirigen tanto a la mejora o empeoramiento de la situación con la actualización legislativa, sino a la falta de fundamento y arbitrariedad en la modificación sorpresiva de condiciones esenciales del tributo. Esto, por no hablar de las presumibles presiones que aquellos que han de establecer la fecha del fallecimiento sufrirán, tratando, en su caso, los sucesores de gozar de mayores beneficios fiscales derivados de la modificación legislativa.

Un ejemplo tan presente como evidente de esta cuestión lo encontramos en la legislación de Castilla y León. La aprobación de la última modificación legislativa se produjo el 28 de abril de 2021, la publicación de la modificación en el Boletín Oficial de Castilla y León el 8 de mayo de 2021 y, la entrada en vigor, al día siguiente de la publicación – *9 de mayo de 2021* –. Conllevaba prácticamente la supresión del ISD, incorporando una bonificación del 99% entre familiares directos¹⁴⁸. Es decir, los herederos de un sujeto que falleciera el 8 de mayo, no percibirían la bonificación, mientras que los causahabientes de un causante que falleciera el 9 de mayo sí.

6.1.2 Diferencias entre los ciudadanos.

La existencia de diferencias significativas entre los ciudadanos, dependiendo de la CCAA en la que residiera el causante en el momento del fallecimiento son inevitables. La jurisprudencia del TC es clara, teniendo en cuenta su especial interés en distinguir la noción de desigualdad entre los ciudadanos de los conceptos de uniformidad y unidad, y, constatada su reiteración de la constitucionalidad del impuesto respecto de una posible vulneración del principio de igualdad.

En cualquier caso, el principal motivo para la perpetuación de las diferencias es la concesión de la capacidad normativa a las CCAA. Pretender que todos los ciudadanos se vean afectados por las mismas condiciones legislativas, conllevaría vaciar de contenido la cesión del impuesto. Es más, suponiendo que el Estado optara por tratar de delimitar en mayor medida ese poder financiero ya concedido, igual que sucedía respecto de la seguridad jurídica, resulta complicado pensar que, dado el ansia de poder de algunas CCAA, esa recuperación de capacidad por parte del Estado en detrimento del de las CCAA pudiera lograrse. La realidad es que esa recuperación no sería ni efectiva, ni igualitaria

¹⁴⁸ Comunicación Junta de Castilla y León. (8 de mayo de 2021). La eliminación práctica del Impuesto de Sucesiones y Donaciones entre familiares directos entra en vigor mañana. Recuperado de: <https://comunicacion.jcyl.es/web/jcyl/Comunicacion/es/Plantilla100Detalle/1284877983892/NotaPrensa/1285053121995/Comunicacion>

entre las CCAA o, produciría consecuencias más negativas que positivas en la esfera política – *en las relaciones entre el Estado y las CCAA más codiciosas* –.

Por lo tanto, no cabe esperar que estas injustas diferencias puedan desaparecer a través de ninguna modificación legislativa, sino a partir de la supresión del impuesto.

6.2 A favor de la reforma.

Determinadas críticas de las expuestas tienen, ya sea de forma más sencilla o compleja, solución. Las posibilidades para solventar esas objeciones constituyen argumentos en favor de una posible modificación del ISD.

6.2.1 Redistribución de la riqueza.

Como se viene anunciando, aunque la función redistributiva del impuesto se configura como uno de los fines propios más significativos del ISD, el impuesto ha terminado desvirtuándose por la exclusión del gravamen de los sectores más representativos y que más riqueza ostentan. Esta desnaturalización del impuesto, dada su vinculación a la cesión de las facultades normativas a las CCAA, hace que se tope parcialmente con las mismas dificultades para solventar el problema que se mencionaban en el subepígrafe anterior.

Sin embargo, la situación podría solucionarse por parte de cada CCAA de forma voluntaria mostrando un mínimo interés en reanudar la función redistributiva del impuesto.

6.2.2 Escasa capacidad recaudatoria.

Aunque constituye, con carácter general, un motivo invocado para acreditar la supresión del impuesto, considero que simultáneamente puede emplearse para lo contrario. A tales efectos, resulta especialmente llamativo que un impuesto al que se le imputan unas tasas de recaudación tan bajas, resulte objeto de tan numerosas críticas. Habida cuenta del contexto histórico en el que nos encontramos, y de la situación económica y sanitaria – *como se mostrará en la conclusión respecto de la posible reforma y modificación* – incrementando la recaudación, se lograrían simultáneamente varias pretensiones:

- Con el incremento desaparecería el fundamento basado en la escasa capacidad redistributiva que algunos han entendido como favorable a la supresión del impuesto. En cualquier caso, aunque unido a otros fundamentos, puede tener cierta virtualidad esta crítica – *en incluso sumado a estos* –, individualmente considerado es claramente insuficiente para atacar al impuesto.

- Contribuir a mejorar la delicada situación económica en la que se encuentra nuestro país desde hace varios años, incrementada por la crisis sanitaria.

La realidad es que, si el ISD lograra unas tasas de recaudación muy elevadas, este argumento también se emplearía en pro de su detracción, criticando que un impuesto que presenta tantas objeciones pueda llegar a gravar considerablemente el patrimonio de los sujetos.

6.2.3 *Crítica a la doble imposición.*

Las buenas relaciones de España en el marco de la UE, habida cuenta del auge de la cooperación e interés por la integración en este marco, hacen que, solucionar los problemas de doble imposición que se plantean, sea una de las objeciones al ISD más fáciles de resolver.

Por ello, al margen de las dificultades que pudieran presentársele en el contexto internacional, el legislador español no puede emplear como excusa la “*laxa*” reacción de la UE para solventar este problema dejándolo en manos de los Estados Miembros. Es más, lejos de servirle como excusa, debería haber potenciado una reacción por su parte, habida cuenta de los evidentes problemas de doble imposición y discriminación de los no residentes respecto de los sujetos que tributan por obligación personal presentes en nuestro territorio.

Este, constituye uno de los problemas que requieren la modificación por parte del legislador para dar continuidad al ISD.

6.3 **¿Supresión o reforma?**

Como vemos, de entre las críticas más relevantes que se han hecho respecto del impuesto, son mayores los aspectos que se pueden corregir modificando la situación actual, que aquellos que no pueden solventarse. En cualquier caso, es cierto que los argumentos en favor de la supresión son suficientemente fuertes y fundados, como para que esté plenamente justificado que algunos expertos hayan tratado de promover su desaparición.

Sin embargo, como en la mayor parte de los asuntos, es indispensable atender a la situación concreta en la que los argumentos se exponen. En la actualidad, el mundo está asolado por una crisis sanitaria, consecuencia del coronavirus, que ha puesto en grave riesgo la situación económica del mundo en general, y, especialmente la de países que ya tenían una situación delicada antes de este

contexto – *como el nuestro* –. Debido a esta situación, España registró en 2020 el déficit público más alto de toda la UE¹⁴⁹, y alcanzó una deuda pública del 118,1% del PIB¹⁵⁰.

La sensible situación en la que nos encontramos, unida al sobreendeudamiento, conllevan la necesidad de gravar todas aquellas situaciones que manifiestan capacidad económica al alcance del legislador, por mínima que pueda considerarse esa recaudación. Por ello, la actuación de algunos legisladores – *como el autonómico de Castilla y León* – es cuanto menos, criticable, teniendo en cuenta el contexto económico presente.

A este argumento coyuntural, hemos de sumar el que constituye la base de la recaudación y del diseño del sistema jurídico – tributario español: la pretensión de obtener ingresos para satisfacer las necesidades colectivas. La posibilidad de lograr un acceso “gratuito” a servicios tan esenciales como la sanidad, educación, determinados suministros... es inconcebible sin un sistema recaudatorio fuerte y efectivo. De hecho, la necesidad de un sistema como el nuestro, configurado de tal manera que garantice unos mínimos a toda la población, se ha puesto especialmente de manifiesto consecuencia de la crisis sanitaria. Mientras que, en países como España, dentro del colapso sufrido, se podido garantizar el acceso gratuito a la sanidad, en otros estados, la posibilidad de atención médica ha estado condicionada por la capacidad económica de cada individuo.

Atendiendo a estos argumentos, independientemente de los que pudieran aportarse en un contexto distinto en favor de la supresión del ISD, en la situación actual, habida cuenta de la necesidad recaudatoria, en mi opinión la vigencia del ISD es necesaria, no existiendo argumentos suficientemente fuertes como para suprimirlo.

Es más, a todos estos fundamentos en favor de la modificación del impuesto para su pervivencia, han de sumarse los derivados del análisis previamente expuesto del Derecho comparado. Como se ha mostrado, la mayor parte de los países de la UE imponen este gravamen. Además, este, se impone principalmente, y en mayor medida, en aquellos países más avanzados, como lo son

¹⁴⁹ España registró en 2020 el mayor déficit de la UE. (22 de abril del 2021). *El Periódico*. Recuperado de: <https://www.elperiodico.com/es/economia/20210422/espana-mayor-deficit-ue-11675095>.

¹⁵⁰ La deuda pública de España se dispara en 122.439 millones en 2020 y alcanza el 117,1% del PIB, máximos de 118 años. (17 de febrero de 2021). *elEconomista.es*. Recuperado de: <https://www.economista.es/economia/noticias/11054695/02/21/La-deuda-publica-de-Espana-se-dispara-en-122439-millones-en-2020-y-alcanza-el-1171-del-PIB-maximos-de-118-anos.html>

Alemania, Francia o Bélgica¹⁵¹. Es un impuesto plenamente vigente y vivo, que no ha de menospreciarse.

En este sentido, dado que también constituye un impuesto sumamente controvertido, hay quienes tratan de comparar la situación del Impuesto sobre el Patrimonio – *en adelante, IP* –, con la del ISD. Se trata de una comparación que se tambalea por sí sola, teniendo en cuenta que, en la actualidad, solamente tres estados de la UE – *Noruega, Suiza y España* – conservan en sus sistemas jurídico – tributarios dicho impuesto¹⁵².

La relevancia del ISD no sólo es evidente en el marco comunitario, sino que, como también se ha mostrado, lo es en el plano de la OCDE. La recomendación de este organismo dista mucho de abogar por la supresión del impuesto, ya que, se ha aconsejado incrementar su recaudación. El fundamento de este incremento son los aspectos más positivos y significativos que se han venido exponiendo a lo largo del trabajo respecto del impuesto. El hecho de que un organismo internacional, de tal calibre, afirme la capacidad redistributiva de la riqueza, recaudatoria, de disminución de la desigualdad y de mejora de oportunidades¹⁵³, ha de ser tenido especialmente en cuenta como fundamento para la modificación y pervivencia del impuesto. Además, simultáneamente, aporta una solución respecto de los problemas sobre la vulneración del principio de igualdad, porque promueve la eliminación de deducciones injustificadas¹⁵⁴.

¹⁵¹ GARCÍA DE PABLOS, J.F., op. cit., p.72.

¹⁵² Imagen del día: solo en Noruega, Suiza y España hay Impuesto de patrimonio. (26 de abril 2021). *Idealista*. Recuperado de: <https://www.idealista.com/news/finanzas/fiscalidad/2021/04/26/790143-imagen-del-dia-el-impuesto-sobre-el-patrimonio-en-europa>

¹⁵³ Álvarez Barba. Y. (11 de mayo 2021). La OCDE propone aumentar el Impuesto de Sucesiones para luchar contra la desigualdad. *ElSalto*. Recuperado de: <https://www.elsaltodiario.com/fiscalidad/ocde-propone-aumentar-impuesto-de-sucesiones-luchar-contradesigualdad>

¹⁵⁴ Francisco Varela, A. (11 de mayo 2021). La OCDE defiende elevar el impuesto de Sucesiones para evitar que la desigualdad siga aumentando. *BusinessInsider*. Recuperado de: <https://www.businessinsider.es/ocde-pide-elevar-impuesto-sucesiones-desigualdad-863505>

7. CONCLUSIONES.

Primera. El ISD consagra en un único impuesto dos modos diferentes de adquisición de la propiedad previstos en el Código Civil español, la donación y la sucesión. El gravamen sobre las adquisiciones *mortis causa* o Impuesto sobre Sucesiones, que se constituyó como el primer gravamen sobre las herencias ya en 1798, ha constituido el objeto de estudio del trabajo. En consonancia con la historia de España, la evolución del impuesto ha sido compleja, sucediéndose históricamente las críticas desde su origen.

En la actualidad, fruto de esta evolución, se configura como un impuesto directo, subjetivo, progresivo, personal, instantáneo y complementario, que grava las adquisiciones de los causahabientes por cualquier título sucesorio atendiendo a la residencia habitual del causante en el momento del fallecimiento. Se trata de un impuesto basado en fundamentos tributarios y extratributarios previstos por la Constitución Española, que pretende cumplir una función redistributiva de la riqueza de los ciudadanos. Además, el impuesto refleja el interés del legislador por evitar elusiones fiscales al gravamen, a través de la previsión de presunciones de hechos imposables.

Segunda. Al tratarse de un impuesto cedido, las CCAA de Régimen Común, han ejercitado las amplias facultades normativas y recaudatorias a su disposición, configurándose un marco legal tan amplio como complejo. Aunque determinados aspectos sustanciales del impuesto continúan intactos respecto de la legislación estatal, las diferencias surgidas entre los ciudadanos, fruto de la pluralidad normativa, han incrementado las objeciones y descontento respecto del impuesto. Se constituye así, uno de los argumentos más extendidos y fundados en pro de la supresión del impuesto.

Al margen de la cesión, a la pluralidad normativa mencionada se agrega la emanada de los regímenes especiales de las CCAA del País Vasco y Navarra, que recaudan el impuesto como un ingreso propio.

Tercera. La oposición al impuesto ha llevado a algunos tributaristas a cuestionar la constitucionalidad del impuesto respecto, principalmente, de los principios de igualdad, capacidad económica, no confiscatoriedad y seguridad jurídica. A tales efectos, el TC ha sido claro y ha formulado una prolija jurisprudencia declarando la constitucionalidad del impuesto.

Sin embargo, el reconocimiento de la constitucionalidad, no ha impedido que el TC formule sustanciales observaciones, reclamando una modificación y perfeccionamiento del impuesto, tanto de

su estructura, como del ejercicio de las facultades normativas desarrolladas por parte de las CCAA. En cierto modo, invoca un afianzamiento del poder financiero originario del que únicamente es titular el Estado, en detrimento de las CCAA – *pese a la dificultad que esto entraña en la práctica* –.

Cuarta. El Impuesto sobre Sucesiones no constituye una figura genuina del derecho español, habida cuenta de su existencia en gran parte de los países de la UE y de la OCDE. La legislación comunitaria ha sido muy distendida al respecto, dejando en manos de los estados miembros la resolución de los problemas de doble imposición a través de los convenios bilaterales. Sin embargo, la reacción del TJUE, respecto de las diferencias existentes entre los no residentes y residentes en el caso español, fue muy temprana, obligando al legislador tributario español a modificar nuestra regulación. En cualquier caso, los problemas transfronterizos constituyen una asignatura claramente pendiente.

Por su parte, la OCDE ha impulsado recientemente el impuesto, aconsejando incrementar la recaudación, dados sus beneficios extrafiscales, por parte de los estados miembros de la organización.

Quinta. Habida cuenta de la realidad ante la que nos encontramos, el mantenimiento del impuesto sobre las sucesiones tal y como lo conocemos resulta inviable. A tales efectos, las alternativas respecto de su futuro oscilan entre la supresión y la modificación.

La inseguridad jurídica, fruto del distinto valor que cada CCAA asigna a los bienes y de la aplicabilidad del impuesto, así como la perpetuación de las diferencias entre los ciudadanos, constituyen argumentos sumamente sólidos en pro de la supresión del impuesto. La imposibilidad de dejar vacía de contenido la cesión de competencias normativas y recaudatorias a las CCAA, hace que se trate de problemas insuperables. Sin embargo, las objeciones relacionadas con la escasa capacidad recaudatoria, subjetivación inversa de la redistribución de la riqueza y problemas de doble imposición, resultan fácilmente solventables.

Sexta. El contexto histórico de plena crisis sanitaria mundial, así como la situación económica de España, son especialmente relevantes para una decisión al respecto, teniendo en cuenta la base de la recaudación de los impuestos y la configuración de nuestro sistema jurídico – tributario. A tales efectos, la gravedad de la situación, unida al fundamento de la existencia de los impuestos para sufragar los gastos públicos, constituyen la base para determinar el futuro del impuesto.

Atendiendo a estas circunstancias, declarada la constitucionalidad del impuesto y la posibilidad de modificación de algunos de los problemas que plantea, a pesar de las fundadas y trascendentes críticas insuperables relacionadas con la inseguridad jurídica y la desigualdad entre los ciudadanos, lo más pertinente es abogar por la modificación del impuesto en pro de su mantenimiento, pero mejorado.

Séptima. A estos argumentos coyunturales, se unen los que dieron origen al propio impuesto. Es cierto que la cesión de potestades normativas y recaudatorias a las CCAA ha terminado por desvirtuar considerablemente los fines extrafiscales que, en su momento, fueron esenciales para que el ISD perdurara en el tiempo. Por ello, constituye una asignatura pendiente del legislador español reactivar la función redistributiva de la riqueza, recaudatoria y de disminución de las diferencias sociales que ha de revestir al impuesto. Estas funciones son también esenciales para poder defender de una forma fundada la modificación del impuesto para su subsistencia.

Además, en un mundo globalizado como ante el que nos encontramos, un país que trata de subsistir por sí solo está llamado, tarde o temprano, a perecer. Por ello, atender al contexto internacional, también en el plano tributario es esencial para decidir sobre la posible modificación o supresión del impuesto. Una mirada a los países de nuestro entorno sirve como argumento para defender la modificación del impuesto en pro de su pervivencia.

A tales efectos, en el marco de la UE, el ISD es un impuesto que, además de mantenerse en una parte considerable de los países del entorno comunitario, los que lo ostentan, son los más desarrollados y los que mayores semejanzas presentan respecto de España. Esto, es un argumento sumamente sólido.

En el contexto de la OCDE se va incluso un paso más allá: lejos de abogarse por la supresión del impuesto, aconsejan que se incremente. Los aspectos más significativos y positivos parafiscales del impuesto, aludidos en el plano nacional para fundamentar la pervivencia del impuesto, han sido empleados por parte de la organización internacional para promover el incremento del impuesto.

Por todos estos argumentos, considero que el ISD, a pesar de las numerosas críticas a las que se enfrenta, y, la profunda modificación que requiere, ha de persistir en nuestro ordenamiento jurídico.

8. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.

8.1 Manuales, libros y artículos doctrinales

- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2001.
- BERBERÁN LAHUERTA, M.A., MELGUIZO GARDE, M. *Equidad y Redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas autonómicas*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.
- BERBERÁN LAHUERTA., M.A., *La imposición sobre las Herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Granada, Comares S.L, p.56.
- BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L., PÉREZ DE AYALA, M., *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Valladolid, Lex Nova, S.A., 2001.
- CALLE SÁIZ, R. *La Hacienda en la II República Española*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981.
- CALVO ORTEGA.R, TEJERIZO LÓPEZ JM., MUÑOZ DEL CASTILLO, JL., MATEO RODRIGUEZ, L., SIMÓN COSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C. *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*. Valladolid, Lex Nova, S.A., 1989.
- CHECA GONZÁLEZ, C. *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*. Madrid, Marcial Pons, 1996.
- DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico*. Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1971.
- ESTAPÉ Y RODRÍGUEZ, F. *La reforma tributaria de 1845: estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- GARCÍA GÓMEZ, A. *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*. Madrid, Aranzadi, S.A., 2020.
- GARCÍA NOVOA, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid, Marcial Pons, 2000.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas Constitucionales y Comunitarios*. Navarra, Aranzadi S.A., 2010.

- MANZANO SILVA, E. *¿Tiene futuro el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2020.
- MARTÍN QUERALT, J.M., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, Grupo Anaya S.A., 2020.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J. *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: comentarios a la Ley 29/1987,18-12*. Valencia, Siete, 1988.
- MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*. Valladolid, Civitas, S.A., 2020.
- PEÑA ALONSO, JL., *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid, Instituto de estudios fiscales, 1992.
- PÉREZ ROYO, F., AGUALLO AVILÉS, A. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Navarra, Aranzadi S.A., 1996.
- PORTILLO NAVARRO, M.J. *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España. Especial referencia a la transformación de la empresa familiar*. Madrid, Grupo Anaya, S.A., 2019.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Los Principios de la Imposición en la Jurisprudencia Constitucional Española*, Revista Española de derecho Financiero, nº110, octubre – diciembre, 1998
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid, Universidad Complutense, 1979.

8.2 Webgrafía consultada.

- https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOJA-b-2018-90363>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOA-d-2005-90006&p=20200717&tn=1#ci-3>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-945&p=20161231&tn=1>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-6925>

- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOC-j-2009-90008>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCT-c-2008-90028&tn=2&p=20151230>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCL-h-2013-90254&tn=1&p=20210225>
- <https://bocyl.jcyl.es/boletines/2021/05/08/pdf/BOCYL-D-08052021-1.pdf>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10829>
- <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2013-7871>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2018-8159>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-18161>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCM-m-2010-90068>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-10542>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2017-13750&p=20190306&tn=6>
- http://www.navarra.es/NR/rdonlyres/A6C156D7-C06D-4D45-8B9F-4C3B4AB5BE40/0/LeySuc_htmv08.html?v=v20210101#a%C3%BAnico
- [https://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/contenidos/enlace/codigo_fiscal_foral/es_10655/doc_pdf/2009%20ISD%20T%20\(%20A%20\)%20-%20R%20\(%20N%20\).pdf](https://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/contenidos/enlace/codigo_fiscal_foral/es_10655/doc_pdf/2009%20ISD%20T%20(%20A%20)%20-%20R%20(%20N%20).pdf)
- [https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2529807/NF+3-1990+\(2011-3\).pdf/7df4eb06-a94d-98cc-a358-dbbf4b0e62c1](https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2529807/NF+3-1990+(2011-3).pdf/7df4eb06-a94d-98cc-a358-dbbf4b0e62c1)
- https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/ca_4_2015.pdf?hash=7d8f07f5b9f1554dc3d0d3e30b88518f&idioma=CA
- Datos recaudaciones definitivas Ministerio de Hacienda: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/Impuestos/RecaudacionDefinitivaTributosCedidos.aspx>
- Villascusa, A. (16 de abril 2021). Castilla y León retomará la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que beneficiará a menos del 1% de la población. *ElDiario.es*. Recuperado

de: https://www.eldiario.es/castilla-y-leon/castilla-leon-retomara-supresion-impuesto-sucesiones-donaciones-beneficiara-1-poblacion_1_7827824.html

- Castilla y León pone fin hoy al Impuesto de Sucesiones. (28 de abril de 2021). *ElNorte*. Recuperado de: <https://www.elnortedecastilla.es/castillayleon/castilla-leon-pone-20210428101721-nt.html>
- Llamas, I. (8 de septiembre de 2021). La desmembración del dominio en la herencia. *INEAF. Business School*. Recuperado de: <https://www.ineaf.es/tribuna/la-desmembracion-del-dominio-en-la-herencia/>
- Material obtenido de: https://www.cope.es/actualidad/economia/noticias/como-son-los-impuestos-sucesiones-patrimonio-europa-20210414_1238051
- Viñas Coll, J. (12 de febrero 2019). El impuesto sobre sucesiones no existe o es residual en la mitad de países de la UE. *CincoDías*. Recuperado de: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/09/midinero/1518193078_987206.html
- Recomendación (UE) 2011/865 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones. Diario Oficial de la Unión Europea L 336, 20 de diciembre de 2011. Recuperado de: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:336:0081:0084:ES:PDF>
- <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1964-1>
- https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Grecia/Convenio_con_Grecia_para_evitar_la_doble_imposicion_referente_a_los_impuestos_sobre_herencias_.shtml
- <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1964-9>
- <http://www.exteriores.gob.es/representacionespermanentes/ocde/es/quees2/paginas/default.aspx>
- Francisco Varela, A. (11 de mayo 2021). La OCDE defiende elevar el impuesto de Sucesiones para evitar que la desigualdad siga aumentando. *BusinessInsider*. Recuperado de: <https://www.businessinsider.es/ocde-pide-elevar-impuesto-sucesiones-desigualdad-863505>

- Ramón Rallo, J. (17 de mayo 2021). ¿Qué ha dicho la OCDE sobre el impuesto de sucesiones? *Elconfidencial*. Recuperado de: https://blogs.elconfidencial.com/economia/laissez-faire/2021-05-17/informe-ocde-impuesto-sucesiones_3083124/
- Delle emmine, L. (11 de mayo 2021). La OCDE aconseja subir el impuesto a las herencias para limitar desigualdades y elevar ingresos. *Elpaís*. Recuperado de: <https://elpais.com/economia/2021-05-11/la-ocde-sugiere-revisar-el-impuesto-a-las-herencias-para-limar-desigualdades-y-elevar-ingresos.html>
- Comunicación Junta de Castilla y León. (8 de mayo de 2021). La eliminación práctica del Impuesto de Sucesiones y Donaciones entre familiares directos entra en vigor mañana. Recuperado de <https://comunicacion.jcyl.es/web/jcyl/Comunicacion/es/Plantilla100Detalle/1284877983892/NotaPrensa/1285053121995/Comunicacion>
- España registró en 2020 el mayor déficit de la UE. (22 de abril del 2021). *El Periódico*. Recuperado de: <https://www.elperiodico.com/es/economia/20210422/espana-mayor-deficit-ue-11675095>.
- La deuda pública de España se dispara en 122.439 millones en 2020 y alcanza el 117,1% del PIB, máximos de 118 años. (17 de febrero de 2021). *elEconomista.es*. Recuperado de: <https://www.economista.es/economia/noticias/11054695/02/21/La-deuda-publica-de-Espana-se-disparo-en-122439-millones-en-2020-y-alcanza-el-1171-del-PIB-maximos-de-118-anos.html>
- Imagen del día: solo en Noruega, Suiza y España hay Impuesto de patrimonio. (26 de abril 2021). *Idealista*. Recuperado de: <https://www.idealista.com/news/finanzas/fiscalidad/2021/04/26/790143-imagen-del-dia-el-impuesto-sobre-el-patrimonio-en-europa>
- Álvarez Barba. Y. (11 de mayo 2021). La OCDE propone aumentar el Impuesto de Sucesiones para luchar contra la desigualdad. *ElSalto*. Recuperado de: <https://www.elsaltodiario.com/fiscalidad/ocde-propone-aumentar-impuesto-de-sucesiones-luchar-contra-desigualdad>

- Francisco Varela, A. (11 de mayo 2021). La OCDE defiende elevar el impuesto de Sucesiones para evitar que la desigualdad siga aumentando. *BusinessInsider*. Recuperado de: <https://www.businessinsider.es/ocde-pide-elevar-impuesto-sucesiones-desigualdad-863505>