



---

# Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

## El ejercicio por las CC.AA de las competencias normativas cedidas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Presentado por:

*Ana Coco Valcárcel*

Tutelado por:

*Marta Villarín Lagos*

*Valladolid, 15 de Julio de 2021*

# RESUMEN

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones se caracteriza por constituir uno de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas suponiendo que sea una de sus fuentes de financiación, haciendo hincapié en la LOFCA como norma básica en la cual se contiene el régimen general de financiación de las Comunidades Autónomas y en la Ley 22/2009. Por tanto, a lo largo del trabajo se va a llevar a cabo un estudio pormenorizado del ejercicio de las competencias normativas cedidas en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones por las Comunidades Autónomas de régimen común observándose las grandes diferencias tributarias optando la mayoría de las autonomías por desfiscalizar el tributo. Ello ha provocado los expertos se planteen la necesidad de reformar el impuesto existiendo una postura tendente a su supresión y otra a su mantenimiento.

**Palabras clave:** cesión, competencias normativas, Comunidades Autónomas de régimen común, financiación, Impuesto de Sucesiones y Donaciones, LOFCA, reforma.

# ABSTRACT

The Inheritance and Donations Tax is characterized by constituting one of the taxes assigned to the Autonomous Communities, assuming that it is one of their sources of financing, emphasizing the LOFCA as a basic rule in which the general financing regime of the Communities is contained. Autonomous and the Law 22/2009. Therefore, throughout the work, a detailed study of the exercise of the regulatory powers assigned in the Inheritance and Donations Tax by the Autonomous Communities of common regime will be carried out, observing the great tax differences, with most of the autonomies opting to defiscate the tax. This has caused experts to consider the need to reform the tax, with a position tending to its abolition and another to its maintenance.

**Key words:** assignment, autonomous communities of common regime, financing, Inheritance tax and donations, normative competences, LOFCA, Law 22/2009, reform.

# ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	4
INTRODUCCIÓN.....	5
1. AUTONOMÍA Y FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA	
1.1 La Constitución Española.....	7
1.1.1 Principio de autonomía.....	8
1.1.2 Principio de coordinación con la Hacienda Estatal.....	9
1.1.3 Principio de solidaridad.....	11
1.2 Financiación de las CC.AA en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.....	13
2. LA CESIÓN DE IMPUESTOS ESTATALES A LAS CC.AA Y SU DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS.....	18
3. LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	27
3.1 Puntos de conexión del ISD .....	30
3.2 La cesión del ISD en la actualidad .....	33
4. COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS CC.AA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	36
4.1 Reducciones de la base.....	37
4.2 Tarifa del impuesto. Cuota íntegra y coeficientes multiplicadores.....	47
4.3 Deducciones y bonificaciones en la cuota.....	55
4.4 Gestión del ISD.....	60
5. LA PROBLEMÁTICA DE LA CESIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.....	63
5.1 Diferencias territoriales dentro de España entre CC.AA.....	64
5.2 Diferencias dentro de una misma C.A entre residentes y no residentes....	65
5.3 Diferencias en relación con no residentes o con bienes inmuebles situados fuera de España.....	66
5.4 La necesidad de revisar el modelo de cesión del ISD.....	68
6. CONCLUSIONES.....	69
7.BIBLIOGRAFÍA .....	71
8. ANEXOS .....	73

## **ABREVIATURAS**

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

EEE: Espacio Económico Europeo

CC.AA: Comunidades Autónomas

C.E: Constitución Española

EEE: Espacio Económico Europeo

LGT: Ley General Tributaria

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

IIEE: Impuestos Especiales

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IPREM: Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

FCV: Fondo de Convergencia

FGSPF: Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales

TC: Tribunal Constitucional

TS: Tribunal Supremo

U.E: Unión Europea

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como principal objetivo llevar a cabo un estudio en profundidad del ejercicio de las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas (en adelante, CC.AA) en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD). El ISD se caracteriza por ser un Impuesto controvertido siendo objeto de debate en la actualidad, lo cual justifica y motiva la elección de este tema para la elaboración del Trabajo de Fin de Grado. Cabe plantearnos la pregunta de porque se ha planteado la necesidad de reformar el ISD en los últimos años. Pues bien, éste Impuesto se encuentra cedido a las CC.AA desde el año 1996 teniendo las CC.AA competencias normativas para establecer: reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto, la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones y bonificaciones en la cuota y la gestión y liquidación.

Ello ha provocado grandes desigualdades entre las diferentes CC.AA, estableciéndose en numerosas ocasiones bien regímenes heterogéneos para los herederos los cuales son más favorables en líneas generales que los previstos en la normativa estatal o bien que incluso éstos ni siquiera tengan que tributar por este Impuesto en función de la Comunidad Autónoma (en adelante, C.A) en la que residan. En este sentido, hay que señalar a modo de ejemplo la C.A de Castilla y León la cual recientemente ha suprimido, prácticamente, el ISD para buena parte de los llamados a satisfacerlo.

En cuanto a los partidarios de reformar este Impuesto por lo expuesto anteriormente, por un lado, se encuentran aquellos que abogan por una supresión alegando una doble tributación, ya que el patrimonio transmitido mediante una herencia o una donación procede de una renta que ya ha tributado o ha debido tributar antes y realmente *“aunque jurídicamente no es una doble imposición, porque los sujetos pasivos son distintos en ambos tributos, podría hablarse de exceso de imposición que atacaría no a la justifica formal sino a la justicia material que debe presidir un sistema impositivo”*<sup>1</sup>. E igualmente, en esta misma dirección, se dice que, en el caso de la herencia es una sucesión y que no debería suponer un hecho imponible. Por otro lado, los partidarios que defienden su mantenimiento alegan su contribución como mecanismo a la redistribución de la riqueza y consideran de justifica tributaria gravar las ganancias que ha obtenido un contribuyente sin esfuerzo, permitiendo *“limitar el derecho de una persona a adquirir riqueza sin su propio esfuerzo”*<sup>2</sup>.

En lo relativo a la metodología utilizada para la elaboración del trabajo, se llevará a cabo mediante un análisis de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) y de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de

---

<sup>1</sup> CHECA GONZÁLEZ, C. *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Ed. Macial Pons. Madrid. 1996, págs. 29 y ss

<sup>2</sup> MUSGRAVE, R y MUSGRAVE, P. *Hacienda Pública: teórica y aplicada*, Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1980, pág 548.

financiación de las CC.AA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, LTC/2009).

Posteriormente, se analizarán las potestades normativas que han sido ejercidos por las diferentes CC.AA, estudiando cada una de sus legislaciones actuales, para ello se tomará en consideración artículos de prensa, trabajos, libros y opiniones de autores acerca de las desigualdades entre Comunidades Autónomas.

Por último, la estructura que presentamos consta de cinco partes diferenciadas, la primera de ellas hace referencia a la autonomía y financiación de las CC.AA establecida en la Constitución Española (en adelante, C.E) haciendo un estudio detallado del principio de autonomía financiera, el principio de coordinación con la Hacienda estatal, el principio de solidaridad y de cómo la LOFCA ha servido de marco para el funcionamiento del sistema de financiación.

En el segundo capítulo, se analizará la cesión de impuestos estatales a las CC.AA, siendo esta cesión la principal fuente de financiación de éstas, para después en el tercer capítulo realizar un especificado análisis de la cesión del ISD estableciéndose los puntos de conexión con la finalidad de atribuir el rendimiento del ISD a una C.A. Así como un recorrido histórico desde la Ley de Cesión de 1983 hasta la actual LTC/2009.

Una vez que se ha procedido al desarrollo de la cesión, en el cuarto capítulo se evaluarán las diversas competencias normativas que han sido ejercidas por las CC.AA en la cesión del ISD realizando una comparación entre las CC.AA, finalizando el trabajo con la problemática que se desencadena con la disparidad de regímenes existentes y las posibles líneas de reforma.

# 1. AUTONOMÍA Y FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA

## *1.1 La Constitución Española:*

El derecho de autonomía aparece regulado en el artículo 137<sup>3</sup> de la C.E y en relación con él el artículo 148 hace referencia a las competencias que en el ejercicio de sus derechos pueden ejercer las CC.AA. Debe señalarse, además que el artículo 149 C.E hace posible que las CC.AA posean competencias en materias que no sean exclusivas del Estado.

Ahora bien, las bases del sistema de financiación de las CC.AA, por lo que aquí interesa, aparecen reguladas en los siguientes preceptos de la Constitución Española: artículo 133.2, artículo 156, artículo 157 y artículo 158.

El artículo 133.2 C.E<sup>4</sup> prevé la posibilidad de exigir tributos tanto para las CC.AA como para las entidades locales, esto es, les reconoce poder tributario. Mientras que el artículo 157.1 C.E dispone los recursos que ha de asignarse a la hacienda autonómica. Estos recursos son los siguientes:

- Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- El producto de las operaciones de crédito.

Esta financiación autonómica se rige por una serie de principios previstos en el artículo 156.1 C.E<sup>5</sup> que son el principio de autonomía financiera, el principio de coordinación con la Hacienda Estatal y el principio de solidaridad.

---

<sup>3</sup> Artículo 137 C.E.: *"El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses"*

<sup>4</sup> Artículo 133.2 C.E.: *"Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes"*

<sup>5</sup> Artículo 156.1 C.E.: *"Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles"*

### ***1.1.1 Principio de autonomía financiera***

El principio de autonomía financiera tiene o puede tener su proyección en dos sectores, los cuales son de interés a la actividad financiera de los entes públicos, estos sectores son:

- Sector del gasto público
- Sector de los ingresos públicos

En primer lugar, en la vertiente del gasto público se deduce en que las CC.AA tienen capacidad para fijar el destino y orientación del gasto, así como la cuantificación y distribución del mismo en el marco de las competencias que se le han atribuido. El Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en este sentido en su Sentencia 192/200, de 13 de julio en el fundamento jurídico nº7 establece *“Las CC.AA gozarán de autonomía financiera (de gasto) en la medida en que pueden elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de ingresos que nutren sus Presupuestos”*. Este reconocimiento de la autonomía financiera de las CC.AA. en la vertiente del gasto público se traduce o se concreta en el reconocimiento a la autonomía para realizar sus propios presupuestos. Así lo destaca el TC, el cual concreta este principio de autonomía financiera en los referido a los gastos en la capacidad de *“elaborar, aprobar y ejecutar sus propios presupuestos, lo que supone la competencia para decidir la estructura de sus presupuestos de gastos, de inversión y la ejecución de los correspondientes proyectos”*

En segundo lugar, en la vertiente de ingresos se ha de tratar de una financiación autonómica que ha de ser o puede ser una financiación mixta. Es decir, que en parte sea decidida por la propia Comunidad Autónoma y en parte decidida por el Estado. Ello se traduce en que las CC.AA no pueden contar con una financiación plenamente subvencionada o decidida por el Estado, porque ello supondría la negación de su autonomía financiera.

Ahora bien, a la hora de ejercer esa autonomía financiera en lo relativo a los ingresos, particularmente a los de carácter tributario, se tienen que respetar los límites constitucionales previstos en el artículo 31.1<sup>6</sup> y artículo 31.3 C.E<sup>7</sup>, de forma que las CC.AA solo podrán ejercer competencias tributarias de conformidad con los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, los cuales que conforman el ideal de justicia tributaria, y el principio de legalidad .

Igualmente, para configurar el alcance de la autonomía financiera de las CC.AA en la vertiente de los ingresos tributarios, también se deben observar los límites establecidos en el artículo 133.2<sup>8</sup> y en el artículo

---

<sup>6</sup> Artículo 31.1 C.E.: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

<sup>7</sup> Artículo 31.3 C.E.: *“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”*.

157.2 C.E.<sup>9</sup>. Por un lado, el artículo 157.2 hace referencia a que las CC.AA no podrán adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo a la libre circulación de mercancías y servicios. Por otro lado, el artículo 133.2 otorga capacidad a las CC.AA para establecer y exigir tributos de conformidad con la C.E y las leyes. Respecto a las leyes que se refiere este precepto constitucional se ha de tratar necesariamente de leyes estatales que condicionan o limitan las competencias del poder tributario autonómico. Estas leyes estatales son:

- Estatutos de Autonomía
- Todas las leyes sobre financiación pública
- Leyes que traen causa de las previsiones explícitas e implícitas del Título VII de la C.E
- Las dictadas en el desarrollo del artículo 149.1 apartado 1,13,14 y 18
- Leyes estatales que desarrollan el artículo 156 apartado 2 y 3 y 157 C.E
- Leyes que pudieran aprobarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 145.2 C.E
- Ley Orgánica prevista en el artículo 157.3 C.E

Desarrollado el principio de autonomía, para obtener una idea más precisa del verdadero alcance de la autonomía financiera de las CC.AA, resulta necesario hacer referencia a los principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad, ya que el artículo 156.1C.E los declara límites a la autonomía financiera de las CC.AA..

### ***1.1.2 Principio de coordinación con la Hacienda Estatal***

El artículo 156.1 de la C.E condiciona expresamente la autonomía financiera de las CC.AA al principio de coordinación con la Hacienda estatal o a la coordinación financiera lo que conlleva la necesidad de concretar en qué consiste este principio.

El principio de coordinación, por un lado, es un principio imprescindible en todo Estado descentralizado, ya que la coordinación es uno de los principales mecanismos para garantizar el logro de principios-valores esenciales en todo Estado como son los de unidad y de igualdad. Es decir, este principio es un elemento racionalizador del Estado Autonómico que debe servir de inspiración a las relaciones entre el Estado y las CC.A.

Por otro lado, en lo relativo a la coordinación en general es opinión mayoritaria de la doctrina que en ella hay un cierto poder de dirección lo cual es el resultado de la posición de supraordenación en que se encuentra el que coordina con respecto al coordinado. Estos dos aspectos deben presidir el análisis del contenido o significado del principio de coordinación en el ámbito financiero.

---

<sup>9</sup> Artículo 157.2 C.E.: “*Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios*”.

El principio de coordinación financiera tiene como objetivo, como señala M.VEGA HERRERO, armonizar la actuación de los entes públicos territoriales en orden a la obtención de los recursos y a la programación y ejecución del gasto.<sup>10</sup> Por tanto, este principio tiene su ámbito de actuación o incide en todas las vertientes de la actividad financiera de las CC.AA en la vertiente presupuestaria y en la vertiente de los diferentes ingresos de las CC.AA, especialmente en el ámbito del crédito público y en el de los ingresos tributarios.

El principio de coordinación con la Hacienda estatal reclama que entre la Hacienda estatal y la Hacienda de las diferentes CC.AA existan medios y mecanismos jurídicos de relación que permitan la información recíproca, la homogeneidad técnica y la acción conjunta para mantener la lógica del sistema y evitar disfunciones y contradicciones.

Ahora bien, hay que destacar que ni en la Constitución ni tampoco en los Estatutos de Autonomía aparece de manera expresa la atribución al Estado de esta competencia de coordinación. Sin embargo, es en la propia Constitución en el artículo 149.1.14<sup>11</sup> donde se encuentran argumentos suficientes en apoyo a esta tesis.

La función de coordinación con la Hacienda estatal la cual corresponde al Estado supone un límite al reconocimiento de la autonomía financiera de las CC.AA, pero ello no implica que el Estado pueda imponer discrecional o arbitrariamente límite a la autonomía financiera de las CC.AA. El Estado en el ejercicio de esta función de coordinación, no puede vaciar el contenido del principio de autonomía financiera.

El Estado, al ejercitar la facultad de coordinar se limita a modular las competencias financieras de las CC.AA en función del interés general, haciendo hincapié en la delimitación del contenido o significado de la autonomía financiera. Por ello, se puede decir que el principio de coordinación con la Hacienda estatal no es un límite extrínseco a la autonomía financiera de las CC.AA, sino que es un límite intrínseco. La competencia para coordinar reconocida al Estado cuyo fundamento se encuentra en el interés general, sólo le facultad para la adopción de medidas dirigidas a garantizar la consecución de objetivos constitucionales de carácter económico y social específica o principalmente encomendados al Estado por tratarse de objetivos que tienen como finalidad la adopción de medidas de política económica aplicables en todo el territorio nacional. Ello es consecuencia de que la competencia del Estado para fijar los criterios y mecanismos de coordinación financiera deba conectarse con otros títulos competenciales atribuidos al Estado especialmente en apartados 1,13 y 18 del artículo 149.1 y en el artículo 133.1 de la Constitución. En lo relativo a la proyección de este principio en la vertiente tributaria, en primer lugar, si bien los entes públicos con competencias tributarias son varios, las manifestaciones de capacidad económica que se

---

<sup>10</sup> VEGA HERRERO, M. *El principio de coordinación financiera en la Hacienda Regional*, en Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas). IEF, Madrid: 1984, tomo IV, pág. 3152

<sup>11</sup> Artículo 149.1.14 C.E.: “El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: Hacienda general y Deuda del Estado”.

pueden gravar y los contribuyentes son únicos para todos ellos, de forma que se deben arbitrar mecanismos de coordinación entre los distintos entes públicos para permitir el cumplimiento de las exigencias materiales de justicia tributaria.

En segundo lugar, con el objetivo de evitar distorsiones entre CC.AA resulta necesario acudir a los mecanismos de coordinación.

Las finalidades que se persiguen con la coordinación en materia tributaria reflejan que los criterios de coordinación entre el Estado y las CC.AA y entre C.AA deben modular el alcance de las competencias tributarias reconocidas a las CC.AA en el artículo 133.2 de la C.E. El mismo enunciado del artículo 133.2 alude implícitamente a ello, cuando hace referencia a las leyes que, además de la C.E, condicionan la facultad de las CC.AA para establecer y exigir tributos, se está refiriendo a las leyes estatales mediante las que se establecen expresa o tácitamente criterios o mecanismos de coordinación. Dentro de estas leyes tiene un lugar destacado la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Por último, tal y como señala A.M GARCÍA-MONCÓ<sup>12</sup>, la coordinación entre la Hacienda autonómica y la Hacienda estatal entronca con el denominado concepto de lealtad constitucional en el sentido que viene a garantizar, en definitiva, que la autonomía de las CC.AA en la vertiente financiera actúa como principio instrumental de estructuración del Estado Autonomo y no entra en colisión con el principio-valor de unidad ni con el principio-valor de igualdad.

### ***1.1.3 Principio de solidaridad***

El principio de solidaridad es un factor de equilibrio entre la autonomía de las CC.AA y la indisoluble unidad de España. Es indudable que el principio de solidaridad tiene una de sus manifestaciones o contenidos más importantes en la esfera económica, fundamentándose en las razones de estricta justicia e igualdad que caracterizan a los Estados sociales, propugna la redistribución de la renta y la riqueza y la igualdad de oportunidades de desarrollo para todos los ciudadanos. El logro de estos objetivos de la solidaridad exige la actuación de mecanismos para su consecución en dos frentes: en el plano interpersonal y en el plano interterritorial.

En el plano interpersonal, las exigencias del principio de solidaridad encuentran su reflejo en los principios de justicia tributaria material del artículo 31.1 de la C.E, esencialmente en los principios de capacidad económica y de progresividad. Ello significa que cada ciudadano debe realizar sus aportaciones económicas al sostenimiento de los gastos públicos de los diferentes niveles de gobierno en función de su respectiva riqueza, aumentando la contribución de cada uno más que proporcionalmente a medida que aumenta su riqueza lo que supone un efecto solidario interpersonal,

---

<sup>12</sup> GARCÍA-MONCÓ, A.M. *Autonomía Financiera de las Comunidades Autónomas*. Lex Nova, Valladolid, 1996, pág.76.

En el plano interterritorial el principio de solidaridad exige la corrección de los desequilibrios territoriales mediante una programación de la política económica del Estado tendente a conseguir un equilibrio económico justo entre las distintas partes del Estado Autonómico. La solidaridad interterritorial exige proporcionar las condiciones necesarias para brindar las mismas oportunidades de desarrollo a las distintas CC.AA, para lo cual será necesario reducir las evidentes disparidades socioeconómicas actuales entre CC.AA las cuales tienen su justificación en el proceso de industrialización y avance del capitalismo producido en los últimos decenios en España y en la ausencia de una política regional que evitara la concentración de la industria y el capital en determinados territorios.

En cuanto al instrumento que se encarga de desarrollar este principio será el Fondo de Compensación Interterritorial (en adelante, FCI) mientras que el competente para exigir el cumplimiento de la solidaridad como límite a la autonomía financiera, será el Estado. Ello no supone que las CC.AA deban ser totalmente ajenas al cumplimiento de la solidaridad en el desarrollo de sus competencias, porque la solidaridad se articula en una serie de derechos y deberes entre las CC.AA y el Estado los cuales son recíprocos.

El principio de solidaridad es una forma de entender la unidad del Estado y, en consecuencia, supone una limitación al modo de ejercicio de las competencias propias de todos los entes territoriales y también una limitación de esas competencias propias con el fin de permitir el lícito ejercicio de las competencias de otros entes territoriales.

Al igual que el principio de coordinación con la Hacienda estatal, el principio de solidaridad modula la autonomía de las CC.AA, actúa como límite intrínseco a la autonomía financiera de las CC.AA.

Si este principio de solidaridad se conecta con la autonomía de las CC.AA en el ámbito tributario en sentido estricto, se puede deducir cuales son las exigencias que la solidaridad implica. En primer lugar, el principio de solidaridad no implica, uniformidad de la imposición en todo el territorio español, ni tampoco exige unidad de gestión ya que ello sería absolutamente contrario a la autonomía. Las CC.AA pueden legítimamente establecer diferentes niveles de presión fiscal para sus respectivos ciudadanos, con la condición de que esas diferencias de presión fiscal estén fundamentadas en los distintos niveles de gastos asumidos por cada CC.AA.

En segundo lugar, desde el punto de vista interterritorial, el principio de solidaridad supone que los tributos satisfechos en cada una de las CC.AA deban tener en su conjunto efectos redistributivos.

Todo ello es consecuencia de una vinculación entre el principio de solidaridad con el principio de coordinación con la Hacienda estatal. El respeto o cumplimiento de la solidaridad en el ejercicio de la autonomía tributaria de las CC.AA tiene como eje fundamentalmente la necesidad de que los tributos con los que cuentan las CC.AA, los tributos en sentido amplio, no impidan o dificulten excesivamente la

utilización del sistema tributario del Estado Autonómico como instrumento de política económica tendente a corregir los desequilibrios territoriales.

Es decir, dado que la fijación de los objetivos de política económica y de los instrumentos necesarios para lograrlos son competencia exclusiva del Estado, es posible entender que el mecanismo más idóneo para posibilitar la implicación de las CC.AA en el cumplimiento del principio de solidaridad es obligándolas a actuar en el ejercicio de su autonomía tributaria de conformidad con los criterios de coordinación en materia tributaria que haya determinado el Estado. Estos criterios de coordinación deberán incidir en la capacidad de decisión de las CC.AA respecto a sus ingresos tributarios sin llegar a anularla, limitándola en la medida necesaria para permitir el desarrollo de políticas reequilibradoras entre las distintas partes del territorio nacional y asegurar que el ejercicio de la autonomía en el ámbito tributario de las CC.AA no conlleve comportamientos insolidarios interterritoriales. La prohibición establecida en el artículo 157.2 C.E es un claro ejemplo de la vinculación entre solidaridad y coordinación.

### ***1.2 Financiación de las CC. AA de la Ley Orgánica de Financiación de las CC. AA***

Tal y como hemos indicado, la C.E se caracteriza por la escasez de artículos dedicados a la financiación de las CC.AA, en el artículo 156 C.E se reconoce su autonomía financiera; en el artículo 157.1 C.E enumera los recursos con que cuenta para hacerla efectiva; el artículo 157.2 C.E les prohíbe establecer tributos sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios y el artículo 156.1 C.E obliga a las CC.AA a ejercer su actividad tributaria con sujeción a los principios de coordinación con la Hacienda Central y de solidaridad interterritorial.

El artículo 157.3 de la C.E<sup>13</sup> autoriza a que mediante ley orgánica se regule el ejercicio de las competencias financieras de las CC.AA, las normas para resolver conflictos y las formas de colaboración financiera entre estas y el Estado.

Al amparo del citado precepto, dicho sistema fue desarrollado por la LOFCA, pero debe tenerse en cuenta que el primer desarrollo del sistema de recursos se llevó a cabo a través del Estatuto de Autonomía de Cataluña (Ley Orgánica 7/79), desarrollo que fue incorporado a la totalidad de estatutos de autonomía aprobados posteriormente y a la propia LOFCA.

---

<sup>13</sup> Artículo 157.3 C.E.: “Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado”.

La LOFCA, por tanto, constituye la norma básica en la que se contiene el régimen general o común de financiación de las Comunidades Autónomas, con la excepción de las Comunidades Autónomas integradas por “territorios históricos”, las cuales son el País Vasco y Navarra.

Desde su entrada en vigor hasta 1996, la LOFCA sirvió de marco para articular el regular funcionamiento del sistema de financiación y a su amparo se aplicaron sucesivos modelos. En ese mismo año se puso de manifiesto la necesidad de una reforma para con el objetivo de poder profundizar en dicho sistema, precisamente para dar efectividad a los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera (en adelante, CPFF) con la finalidad de permitir la participación de las Comunidades en la recaudación del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

Dicha reforma se llevó a cabo mediante Ley Orgánica 3/96 que supuso la posibilidad de aplicación del modelo de corresponsabilidad fiscal acordado por el CPFF, ampliándose las posibilidades de cesión de tributos a una parte del IRPF y se atribuyeron a las CC.AA algunas competencias normativas sobre los tributos cedidos. El mismo CPFF abundó posteriormente en el principio de corresponsabilidad fiscal, ampliando la posibilidad de cesión a nuevas figuras impositivas y atribuyendo nuevas competencias normativas lo cual supuso la modificación de la LOFCA por Ley Orgánica 7/2001.

El último paso en esta dirección lo ha dado la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA. El Acuerdo 6/2009, de 15 de julio del CPFF siguió potenciando la corresponsabilidad y autonomía de las CC.AA, el aumento del peso de los recursos tributarios sobre el total de la financiación de las mismas, la ampliación de las competencias normativas y la capacidad legal para modificar el nivel o la distribución de los recursos tributarios.

La Ley 3/2009 introduce en la LOFCA dos nuevos principios: el de garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales y el de corresponsabilidad de las CC.AA y el Estado.

En cuanto a los principios rectores, la LOFCA además de recoger los principios rectores del sistema financiero previstos en el artículo 156.1 C.E (autonomía financiera, coordinación y solidaridad), añade los siguientes:

- Principio de unidad de la política económica (artículo 2.1.b LOFCA)
- Principio de equilibrio económico (artículo 2.1.b LOFCA)
- Principio de corresponsabilidad (artículo 2.1.d LOFCA)
- Principio de igualdad o no privilegio (artículo 2.1 a LOFCA)
- Principio de suficiencia (artículo 2.1.f LOFCA)

A través de los principios de suficiencia, solidaridad y, sobre todo, de coordinación con la Hacienda del Estado la LOFCA regula un esquema similar para todas las CC. AA llevando consigo la consecuencia de evitar sistemas financieros autonómicos heterogéneos. Teniendo como ventaja que las CC.AA no puedan establecer en sus Estatutos de Autonomía disposiciones controvertidas, es decir, en un Estatuto de Autonomía se pueden recoger normas referidas a la financiación autonómica que complementen la regulación de la Constitución, pero estas normas tienen que ser susceptibles de ser integradas en el sistema cuyos elementos fundamentales están previstos en la LOFCA o en cualquier otra Ley Orgánica que el Estado puede dictar al amparo de lo previsto en el artículo 157.3 C.E

En efecto, la LOFCA es la encargada de regular el ejercicio de las competencias financieras de las CC.AA, estableciendo, entre otras reglas, los aspectos fundamentales del régimen conforme al cual se lleva a cabo la cesión de los impuestos estatales a estas entidades territoriales. No debe olvidarse, la adaptación progresiva que se ha llevado a cabo de esta Ley en relación con los impuestos susceptibles de cesión y a las facultades cedidas, ya que la atribución de competencias normativas a las CC.AA no se reguló en la primera versión de la LOFCA (Artículo 11 de la LOFCA en su redacción original, en su apartado 2 no disponía la cesión a las CC.AA de ciertas figuras impositivas como el Impuesto sobre la renta de las personas físicas).

Aludiendo ya al régimen general de los impuestos cedidos establecidos en la LOFCA, se sustenta en torno a los siguientes preceptos: el artículo 4 en la letra c) del apartado Uno<sup>14</sup>, hace referencia a los tributos cedidos, total o parcialmente por el Estado como uno de los recursos de las CC.AA; los artículos 6<sup>15</sup> y 9<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Artículo 4. Uno de la LOFCA: “*Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*”

<sup>15</sup> Artículo 6 de la LOFCA:

*Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.*

*Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.*

*Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.*

<sup>16</sup> Artículo 9 de la LOFCA: “*Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta Ley, los siguientes principios:*

- a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.*
- b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.*
- c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, uno, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.*

hacen referencia a los límites que se tienen que respetar a la hora de regular sus propios tributos; el artículo 10<sup>17</sup> el cual en primer lugar (apartado Uno) define los tributos cedidos, en segundo lugar (apartado Dos) establece cuando se entiende efectuada la cesión, en tercer lugar (apartado Tres) su alcance y por último (apartado Cuatro) las reglas de atribución a una Comunidad Autónoma; el artículo 11<sup>18</sup>, establece los tributos que pueden ser objeto de cesión, entre los que se citan el ISD; el artículo 12<sup>19</sup>, autoriza a las CC.AA a establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión; el artículo 19 en su apartado Dos, hace referencia a las competencias normativas que pueden asumir las CC.AA para cada uno de los tributos cedidos y por último el artículo 20 (apartado Dos al Cinco) regula la competencia para el ejercicio de la función revisora en vía administrativa de los actos dictados por las CC.AA.

---

<sup>17</sup> Artículo 10 de la LOFCA:

*Uno. Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma.*

*Dos. Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica.*

*Tres. La cesión de tributos por el Estado a que se refiere el apartado anterior podrá hacerse total o parcialmente. La cesión será total si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate.*

*La cesión será parcial si se hubiese cedido la de alguno o algunos de los mencionados hechos imposables, o parte de la recaudación correspondiente a un tributo. En ambos casos, la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley que regule la cesión de tributos.*

*Cuatro. Sin perjuicio de los requisitos específicos que establezca la Ley de cesión:*

- a) Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza persona, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante.*
- b) Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo bien en función del lugar de consumo, bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística.*
- c) Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades Autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble.*

<sup>18</sup> Artículo 11 de la LOFCA:

*“Sólo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos”*

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite del 50 por ciento.*
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.*
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*
- d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*
- e) Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento.*
- f) Los Impuestos Especiales de Fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento de cada uno de ellos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidrocarburos.*
- g) El Impuesto sobre la Electricidad.*
- h) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*
- i) Los Tributos sobre el Juego.*
- j) El Impuesto sobre Hidrocarburos, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico.*

<sup>19</sup> Artículo 12 de la LOFCA:

*Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre Hidrocarburos. En el resto de Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen.*

*Dos. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos.*

Ahora bien, tal y como señala VILLARÍN LAGOS<sup>20</sup> *“solamente el artículo 10 de la LOFCA aparece como definidor del concepto de impuesto estatal cedido, y especialmente su apartado primero, porque es en él donde se refleja el significado esencial de impuesto estatal cedido a las CC.AA que se deduce del texto constitucional por comparación con el resto de los recursos de carácter tributario que la Constitución prevé para las Comunidades Autónomas. En efecto, este apartado primero contiene una definición genérica y abstracta que básicamente se corresponde con el significado esencial de impuesto estatal cedido a las CC.AA; como impuesto de titularidad estatal cuyo producto corresponde a las CC.AA, respecto del cual el Estado, como titular del tributo, determina el alcance y las condiciones de cesión, es decir, determina las competencias tributarias normativas, administrativas y sobre el producto recaudado cuyo ejercicio se atribuye a las CC.AA dentro de su ámbito competencial”*. E igualmente también añade *“la definición contenida en el apartado 1 del artículo 10 de la LOFCA permanece inalterada porque viene a indicar que, ya desde el principio, el legislador de la LOFCA era perfectamente consciente del concepto de impuesto estatal cedido que se desprendía del texto constitucional”*.

Es decir, para poder llevar a cabo una correcta comprensión se debe interpretar todos los términos que se encuentran bajo la palabra “cedidos” y entender que, cuando la definición hace referencia a competencias del Estado, se refiere a sus competencias respecto a la cesión y no respecto al tributo.

De esta definición se pueden extraer las siguientes conclusiones: para la LOFCA la cesión comprende principalmente cesión de recaudación, siendo el Estado el titular del tributo y de la regulación normativa. Destacar en este sentido que las reformas operadas en la LOFCA debido a la evolución del contenido de la cesión con el paso de cesión de producto a cesión de competencias gestoras y normativas, no haya cambiado el término “regulados”, ya que este momento la regulación de la gran parte de los impuestos objeto de cesión se comparten entre Estado y CCAA. En la memoria del proyecto de ley de modificación parcial de la LOFCA se decide mantener el concepto inicial con el objetivo de respetar la titularidad estatal de los impuestos cedidos, ya que es el Estado quien establece qué competencias normativas desea ceder y siendo el apartado 3 del artículo 10 quien se encarga de abrir la posibilidad de cesión de competencias normativas.

Por consiguiente, que para la LOFCA la cesión es esencialmente del producto se observa en el apartado 3 del artículo 10 ya que para esta la clasificación de cesión parcial o total dependerá de la parte de la recaudación que se ceda. Por tanto, el concepto normativo de cesión de impuestos supone<sup>21</sup> que sea inherente a la cesión total o parcial de la recaudación y optativamente puede aparejar o no competencias

---

<sup>20</sup> VILLARÍN LAGOS, M. *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág.135

<sup>21</sup> MOSQUERA PENA, J.A *Los puntos de conexión en los impuestos cedidos*. Vigo: Universidad de Vigo, 2017, págs. 77-83.

normativas. Además, la cesión parcial de la recaudación se puede llevar a cabo de dos maneras: cediendo la derivada de sólo algunos de los hechos imposables, o de todos, pero parcialmente.

En lo que respecta a las competencias gestoras previstas en el artículo 19.1 de la LOFCA cuya actual redacción deriva de la reforma llevada a cabo por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, reconoce solo a los tributos propios la capacidad gestora mientras que para los tributos cedidos en su apartado 2 dispone que cada C.A podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión. Es decir, para la LOFCA, la gestión de los tributos cedidos no le pertenecen a las CC.AA en virtud del título de cesión previsto en el artículo 157.1 de la C.E, sino que lleva a cabo a través de la figura de la delegación planteándose en este sentido según VILLARÍN LAGOS<sup>22</sup> si la cesión de impuestos se realiza a través de la técnica de la delegación o de la transferencia de competencias, llegando a la conclusión de que se trata de delegaciones intersubjetivas y además aplicable, no sólo a la delegación de la gestión sino de la cesión en su conjunto.

Es decir, la LOFCA al proporcionar una definición de impuestos cedidos en el apartado 1 del artículo 10 y fijar en los artículos 11 y 19.2 el objeto, alcance y condiciones básicas de la cesión está cumpliendo con la función que el constituyente otorgó a la LOFCA, siendo el Estado el competente mediante ley orgánica para la regulación esencial de la cesión de impuestos o lo que es lo mismo el alcance y contenido posible de la cesión argumentando una conexión entre el artículo 157 apartados 1 y 3, y los artículos 133.1 y 149.1.4º de la C.E.

## **2. LA CESIÓN DE IMPUESTOS ESTATALES A LAS CC.AA Y SU DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS**

A modo de introducción, la C.E en su artículo 157.1<sup>23</sup> establece cuales son los recursos de las CC.AA y según el texto constitucional estaríamos hablando de cesión de impuestos haciéndose referencia a la C.E porque la LOFCA en su artículo 4 amplía el ámbito de cesión de las CC.AA al pasar de la cesión de impuestos a la cesión de tributos, ya que como dispone el artículo 2 de la LGT, tributo es el término general que engloba los conceptos de impuesto, tasa y contribución especial.

---

<sup>22</sup> Ob. Cit. “*La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*”. Págs. 156-161

<sup>23</sup> Artículo 157.1 de la C.E.: “1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) *Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.*
- b) *Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales*
- c) *Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.*
- d) *Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.*
- e) *El producto de las operaciones de crédito”.*

El sistema autonómico de financiación se inicia con la aprobación de la C.E de 1978, y en lo relativo a la forma de financiación de estos nuevos entes, el artículo 157 de la C.E dispone que entre los recursos de estas CC.AA se encuentran los impuestos cedidos por el Estado. La C.E no se caracteriza por tener una regulación completa de las CC.AA ni tampoco de su sistema de financiación, debido a las circunstancias históricas existentes en el momento de su redacción y a las dificultades para lograr un consenso constitucional.

Por todo ello, el desarrollo del sistema se va a llevar a cabo a través de una ley orgánica por remisión directa del artículo 157.3 C.E dando lugar a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Al mismo tiempo, esta norma en el artículo 10.2 hace referencia a una ley ordinaria para regular con detalle el alcance y condiciones de esta cesión. Es decir, el grupo normativo que regulará la cesión de impuestos será la C.E, la LOFCA y la Ley de Cesión y para cada C.A, su Estatuto de Autonomía y su específica Ley de Cesión. La C.E no sufrirá variaciones, siendo las otras dos normas generales (LOFCA y la Ley de Cesión) las que van a evolucionar de acuerdo con el sistema de financiación autonómica debido a las sucesivas modificaciones que surgen de los acuerdos entre CC.AA y Estado.

Ahora bien, resulta preciso distinguir diferentes etapas legislativas:<sup>24</sup>

- La primera etapa legislativa situada desde 1979 a 1996. Este periodo se caracteriza por regir la LOFCA y la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las CC.AA.

Esta etapa se caracteriza por una cesión de rendimientos con competencias aplicativas de los tributos, pero sin ninguna capacidad normativa.

En cuanto a los impuestos que se cedían en esta etapa se encontraban: Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, el Impuesto General sobre Sucesiones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre el Lujó y las Tasas y demás exacciones sobre el juego.

- La segunda etapa se situaba entre 1997 a 2001. Este nuevo sistema de financiación conllevó a la modificación de la LOFCA y al nacimiento de una nueva ley que regulaba la cesión de tributos: la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las CC.AA y de medidas fiscales complementarias.

La principal novedad de esta etapa surge del reconocimiento de la falta de corresponsabilidad fiscal de las CC.AA y la implantación de las primeras medidas, cediéndose el 30% IRPF y se introducen por primera vez competencias normativas de las CC.AA en los impuestos cedidos, pero se tratan de competencias muy limitadas.

---

<sup>24</sup> J.A MOSQUERA PENA, ob. cit. “*Los puntos de conexión en los impuestos cedidos*”, págs. 77-83.

Una característica básica de esta etapa fue la no asunción por algunas CC.AA del nuevo sistema de financiación siendo ello consecuencia de que se mantuvieran vigentes las mismas normas de la etapa anterior.

- La tercera etapa se situaba entre 2002 y 2009. Este nuevo sistema de financiación también supuso la modificación de la LOFCA y la aparición de una nueva ley que regulaba la cesión de tributos: la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC.AA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

El sistema de esta etapa tiene como finalidad avanzar en el principio de la corresponsabilidad fiscal y la autonomía financiera de las CC.AA dando lugar a un aumento del número de impuestos cedidos, pero estas nuevas cesiones no son todas del mismo carácter, siendo necesario distinguir entre impuestos que siguen el modelo del IRPF (cesión sin aplicación) como el IVA o los IIEE, e impuestos que siguen el modelo de los cedidos inicialmente (con cesión de las facultades aplicativas) como el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Este período se caracteriza por un notable incremento de las competencias normativas de las CC.AA sobre los impuestos cedidos ya sea mediante nuevas competencias en la regulación de aspectos que hasta entonces no podían regular o bien suprimiendo limitaciones que existían.

- La cuarta etapa se sitúa desde 2010 a la actualidad. Al igual que en las dos etapas anteriores, este nuevo sistema de financiación provocó la modificación de la LOFCA y la aparición de una nueva ley que regula la cesión de tributos: la actual Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Las novedades de este sistema se caracterizan por un incremento de los porcentajes de cesión y en algunos ajustes en la normativa. Lo más relevante en el aspecto que se refiere a la autonomía tributaria de las CC.AA sea la posibilidad de que estas asuman, por delegación del Estado, la competencia para la revisión de los actos por ellas dictados en relación con los tributos realmente cedidos.

Una vez expuestas las diferentes etapas legislativas, resulta conveniente precisar que se entiende por impuesto siendo el Artículo 2 de la LGT<sup>25</sup> el que establece la clasificación de los tributos y la definición de estos. Teniendo en cuenta la clasificación y el conjunto de definiciones que aporta la LGT se llega a la conclusión de que la principal diferencia entre las distintas figuras tributarias es la diferente estructura del hecho imponible, así mientras que en el supuesto de las tasas y de contribuciones especiales es necesario la realización de una actividad estatal, mientras que en el impuesto esa necesidad no existe.

En este sentido, cabe mencionar al autor FERREIRO LAPTZA<sup>26</sup> el cual señala que la distinción entre las categorías tributarias no se basa únicamente en la estructura de las mismas sino en los elementos de cuantificación del tributo. Destacando que mientras que en la tasa y en la contribución especial se aplica el principio del beneficio, en los impuestos, al no poder cuantificarse este, se utiliza el principio de la capacidad de pago. En lo que respecta a los puntos de conexión en los tributos cedidos, este mismo autor señala que en todos los tributos existe una idea de contraprestación por los servicios prestados por el Estado, lo cual supone que todos los sujetos pasivos de cualquier tributo perciben un beneficio directo o indirecto. Siendo la diferencia en que solo es posible la cuantificación del tributo en relación directa con el beneficio en las tasas y contribuciones especiales, mientras que en el impuesto el coste de los servicios prestados por el Estado se reparte también entre los beneficiarios de los mismos.

Por ello, se puede llegar a la conclusión de que, si en la tasa o en la contribución especial existe un beneficio para un sujeto determinado, en el impuesto la imposibilidad de medir el beneficio existente no supone que dicho beneficio no exista, sino que el impuesto tiene su fundamento y razón para su exigibilidad en la existencia de un beneficio indirecto o de un interés de la colectividad de que un gasto se realice porque a la comunidad le interesa.

---

<sup>25</sup> Artículo 2 de la LGT.: “1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

- a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen en el sector privado.
- b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.
- c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

<sup>26</sup> FERREIRO LAPTZA J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons. Madrid, 1998. Págs. 187-197

Por tanto, las CC.AA<sup>27</sup> al estar dotadas de un poder político y un parlamento, y al ser responsables de un determinado ámbito competencial que genera gasto público, necesitan medios específicos de financiación como son los impuestos cedidos ya citados en el artículo 157 de la C.E, y éstos impuestos están destinados a sufragar los gastos de cada C.A teniendo su justificación en el interés que la colectividad afectada por dicho gasto encuentra en su realización, lo cual supone que deba existir un enlace entre los impuestos cedidos de cada C.A y el sujeto pasivo obligado de los mismos.

Sin embargo, cabe plantar la cuestión de si hay que referirse como impuesto o tributo cedido. La LOFCA se refiere a un concepto más general de tributo cedido. Señalando que la C.E no regula los recursos de las CC.AA y traspassa a la LOFCA una importante responsabilidad de la organización de la financiación de las CC.AA, pero siempre dentro de las competencias enumeradas en el artículo 157.1 de la C.E y en ese apartado se refiere a impuestos cedidos, ya que si la C.E permitiera la cesión de tributos así lo habría establecido.

Pero el razonamiento que nos ayuda a saber que la cesión se refiere exclusivamente a los impuestos es la imposibilidad teórica de la cesión de tasas y contribuciones especiales.

Expuesto lo anterior, resulta preciso adentrarnos en que se entiende por cesión y especialmente si de la C.E se deriva una cesión de impuesto determinada, es decir, si se refiere a una cesión restringida (únicamente el producto recaudatorio del impuesto) o amplia (cediendo facultades gestoras y capacidad normativa).

La C.E no establece un sistema concreto y definido de en qué consiste la cesión, ni cuál debería ser su contenido. Incluso con el objetivo de otorgar un mayor margen al legislador establece que dicha cesión puede ser total o parcial. La C.E en su artículo 157 hace una enumeración de los recursos de las CC.AA, entendiéndose como la fuente de ingresos de dichas CC.AA.

Por ello, se hace necesario establecer las siguientes diferenciaciones, en cuanto a la diferencia entre impuestos cedidos y las participaciones en ingresos del Estado, autores como VILLARÍN LAGOS<sup>28</sup> señala que la diferencia *“está en que mientras los impuestos estatales cedidos deben de ser objeto de territorialización, mediante el establecimiento de los correspondientes puntos de conexión, para que la comunidad autónoma correspondiente pueda hacer suyo en rendimiento que producen; las participaciones en tributos del Estado no requieren ser territorializadas”*

En segundo lugar, en cuanto a la diferencia entre impuestos cedidos y los recargos, dichos recargos tienen por objeto impuestos, no se extiende a tasas ni a contribuciones especiales, y además recaen sobre

---

<sup>27</sup> J.A MOSQUERA PENA, ob. cit. *“Los puntos de conexión en los impuestos cedidos”*, págs. 91-92

<sup>28</sup> Ob. Cit. *“La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas”*, pág.119.

impuestos estatales. Tomando en consideración al diccionario de la Real Academia Española (en adelante, RAE), entiende por recargo “*nueva carga o aumento de carga*” o dentro de la acepción jurídica que el propio diccionario señala, “*cantidad o tanto por ciento en que se incrementa la deuda, por lo general a causa del retraso en un pago*”.

El recargo se caracteriza<sup>29</sup>, por tanto, por ser un mecanismo que sin afectar a la estructura principal del impuesto recargado supondría un aumento de las cuotas a pagar a favor de la C.A. Siendo tres las características que lo diferencian respecto al impuesto cedido:

1. En la naturaleza del recargo que supone necesariamente el ejercicio por las CC.AA de competencias normativas, que, si en los impuestos cedidos pueden estar presentes, ésta puede ser muy limitada.
2. El impuesto estatal no se cede a las CC.AA, no supone la renuncia del impuesto a favor de las CC.AA, sino que el recargo se configura como un sobreimpuesto.
3. Atendiendo al mecanismo de funcionamiento de los recargos, la gestión es competencia del Estado debido a que es sobre un impuesto totalmente estatal sobre el que se establecen los recargos.

Por último, en lo que respecta a los recargos se debe tomar en consideración la posibilidad de que los recargos que financien a las CC.AA no lo establezcan éstas sino el propio Estado lo cual es contrario a la configuración de la C.E, esencialmente con el principio de autonomía. Estos recargos tienen muchas similitudes con los impuestos propios de las CC.AA ya que lo que el recargo supone es que las CC.AA no pueden establecer tributos propios sobre hechos imposables ya gravados por el Estado.

Por todo ello, se establecen las siguientes conclusiones:

En primer lugar, el contenido constitucional de la cesión establece que las CC.AA pueden tanto crear sus propios tributos como participar en los tributos estatales mediante tres medios: recargos sobre impuestos estatales creados por cada C.A; impuestos cedidos por el Estado a las CCAA y una fórmula genérica de participación en los ingresos del Estado de naturaleza tributaria.

En segundo lugar, en lo que respecta al contenido de la cesión según el diccionario de la RAE cesión significa “Renuncia de algo, posesión, acción o derecho, que alguien hace a favor de otra persona”, y que al verbo ceder le atribuye el significado de “dar, transferir, traspasar a otro una cosa, acción o derecho”. De las siguientes definiciones conviene señalar un aspecto para encontrar el concepto constitucional de cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas y ello supone que del significado del término cesión se desprende un matiz el cual nos permite llegar a la conclusión de que esta cesión no es revocable.

---

<sup>29</sup> J.A MOSQUERA PENA, ob. cit. “*Los puntos de conexión en los impuestos cedidos*”, págs. 106-107

Señalado lo anterior, se advierte que la cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas bien podría significar o representar una atribución de las distintas competencias que supone la titularidad de un impuesto realizada por el titular inicial del impuesto, es decir, por el Estado., y de forma unilateral e irrevocable en favor de las diferentes Comunidades Autónomas.

Para llevar a cabo un estudio de la cuestión, según FALCÓN Y TELLA<sup>30</sup> el contenido del poder tributario se puede desglosar entre bloques 1) potestades normativas; 2) facultades administrativas o de gestión, y 3) titularidad de las sumas recaudadas.

Es decir, existe un contenido mínimo constitucional de cesión del producto recaudatorio, debido a que los impuestos cedidos son nombrados como medios para la obtención de ingresos para las CC.AA por lo que no tendría sentido la cesión del impuesto sin cesión del rendimiento y también debe haber un contenido máximo porque el impuesto cedido ha de seguir siendo del Estado quien debe poseer una capacidad normativa mínima que le permita mantener la estructura básica del impuesto ya que si el Estado no ejercitara la materia imponible sobre el impuesto ello no sería impedimento para que las CC.AA establecieran un impuesto sobre esa materia.

En cuanto a la diferencia entre el impuesto cedido y el impuesto autonómico propio radica necesariamente en que, en el caso de impuesto estatal cedido, el Estado se reserva siempre alguna competencia, es decir, la propia denominación pone de relieve que se trata de impuestos de titularidad estatal y, por consiguiente, el Estado conserva la titularidad del impuesto en tanto dure la cesión del mismo. Esta titularidad de conformidad con lo establecido en el artículo 133.1 de la C.E supone tener competencia para decidir el establecimiento y vigencia del impuesto en todo su territorio y para dotarlo de unas características concretas. Pudiéndose afirmar que la diferencia entre impuestos estatales cedidos y los impuestos autonómicos radica en que, los impuestos estatales cedidos, las CC.AA no tienen la competencia básica para decidir su establecimiento y vigencia en todo su territorio y para dotarlo de unas características que permitan identificarlo, puesto que como hemos señalado su competencia pertenece al Estado. Es decir, aunque la cesión de impuestos significa ceder la totalidad del impuesto, la delimitación con otras figuras exige el mantenimiento del mínimo estatal. En lo que respecta a que elementos deben quedar en manos del Estado para que siga siendo cedido posiblemente serían aquellos elementos básicos que determinan la estructura principal del impuesto, los que configuran su naturaleza y sus características esenciales.

---

<sup>30</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas* Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Civitas, Madrid, 1988, pág. 108

Ahora bien, una aproximación del contenido mínimo<sup>31</sup> que debe reservarse al Estado lo encontramos en la LTC/2009 siendo en esta donde se establece el régimen jurídico de la cesión en su integridad estableciéndose en su artículo 25<sup>32</sup> el listado de tributos cuyo rendimiento total o parcial es objeto de cesión. Este precepto además se debe completar con el artículo 26<sup>33</sup> en el cual se establece el rendimiento

---

<sup>31</sup> CHAMORRO Y ZARZA, J.A. VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” Madrid, 2018, págs. 166-167

<sup>32</sup> Artículo 25 de la Ley 22/2009. Tributos cedidos

1. *Con el alcance y condiciones establecidos en este título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos:*
  - a) *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*
  - b) *Impuesto sobre el Patrimonio*
  - c) *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*
  - d) *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*
  - e) *Tributos sobre el Juego*
  - f) *Impuesto sobre el Valor Añadido*
  - g) *Impuesto sobre la Cerveza*
  - h) *Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas*
  - i) *Impuesto sobre Productos Intermedios*
  - j) *Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas*
  - k) *Impuesto sobre Hidrocarburos*
  - l) *Impuesto sobre Labores del Tabaco*
  - m) *Impuesto sobre la Electricidad*
  - n) *Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte*
  - o) *Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos*
2. *La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción modificación de la cesión.*

<sup>33</sup> Artículo 26 de la Ley 22/2009. Rendimiento que se cede

1. *Se entiende por rendimiento cedido de los tributos que se señalan en el artículo anterior:*
  - A) *El importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles cedidos, en el caso de :*
    - a) *El Impuesto sobre el Patrimonio*
    - b) *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*
    - c) *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*
    - d) *Los Tributos sobre el Juego*
    - e) *El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte*
    - f) *El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos*
  - B) *El importe de la recaudación líquida efectivamente ingresada derivada de la parte de la deuda tributaria cedida, en el caso de:*
    - a) *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*
    - b) *El Impuesto sobre el Valor Añadido*
    - c) *El Impuesto sobre la Cerveza*
    - d) *El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas*
    - e) *El Impuesto sobre Productos Intermedios*
    - f) *El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas*
    - g) *El Impuesto sobre Hidrocarburos*
    - h) *El Impuesto sobre las Labores del Tabaco*
    - i) *El Impuesto sobre la Electricidad*
2. *A efectos de lo dispuesto en la letra B) del apartado anterior, se entenderá que componen la parte de la deuda tributaria cedida:*
  - a) *En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:*
    - 1º *Las cuotas líquidas autonómicas que los residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma hayan consignado en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentada dentro de los plazos establecidos por la normativa reguladora del Impuesto, minorada en:*
      - El 50 por ciento de las deducciones por doble imposición.*

cedido. Por consiguiente, la cesión se lleva a cabo en sus límites máximos cediéndose a las CC.AA: competencias normativas sobre las exenciones, base imponible, tipos de gravamen y cuotas fijas, bonificaciones, devengo, gestión, liquidación, recaudación e inspección, por lo que en manos del Estado sigue estando la determinación del hecho imponible y los sujetos pasivos.

En tercer lugar, en lo que respecta a la cesión de la gestión de los impuestos cedidos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 156.2 de la C.E.<sup>34</sup> se desprende que la cesión de impuestos implica cesión de la gestión, ello supone que las CC.AA participen en la gestión de los recursos del Estado, pero no se hace referencia alguna a que la gestión de los recursos de las CC.AA entre los cuales se encuentran los impuestos cedidos. Esta ausencia en la C.E implica que los recursos de las CC.AA son gestionados por las propias CC.AA, por lo que la cesión debe suponer obligatoriamente facultades gestoras.

---

*El 50 por ciento de las compensaciones fiscales a que se refiere la Disposición transitoria decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No residentes y sobre el Patrimonio.*

*2º El resultado de aplicar el 50 por ciento a las cuotas líquidas de los contribuyentes que hayan optado por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, conforme al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No residentes y sobre el Patrimonio.*

*3º El resultado de aplicar el 50 por ciento sobre los pagos a cuenta realizados o soportados por los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma que no estén obligados a declarar y que no hayan presentado declaración.*

*4º El resultado de aplicar el 50 por ciento sobre los pagos a cuenta realizados o soportados por los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma que no estando incluidos en el apartado anterior no hayan presentado declaración dentro de los plazos establecidos por la normativa reguladora del Impuesto.*

*5º La parte de la deuda tributaria que, correspondiente a la Comunidad Autónoma, sea cuantificada o, en su caso consignada, por actas de inspección, liquidaciones practicadas por la Administración y declaraciones presentadas fuera de los plazos establecidos por la normativa reguladora del impuesto. A estos efectos, se entenderá por deuda tributaria la constituida por la cuota líquida más los conceptos que se refiere el apartado 2 del artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con excepción de los recargos previstos en sus letras c) y d), y en su caso, por los pagos a cuenta del impuesto. Esta partida se minorará en el importe de las devoluciones por ingresos indebidos que deban imputarse a la Comunidad Autónoma, incluidos los intereses legales.*

*No se considerará parte de la deuda tributaria cedida los importes señalados en el párrafo anterior cuando formen parte de la deuda tributaria cedida por alguno de los conceptos previstos en los apartados 1º a 4º anteriores.*

*Si a lo largo de la vigencia del sistema se produjeran reformas normativas que modificasen sustancialmente determinados componentes de la parte de la deuda tributaria cedida, se entenderá que la cesión se hace extensiva a los nuevos o reformados componentes que, en su caso, sustituyan a los anteriores, cumpliendo su finalidad.*

- b) *En el Impuesto sobre el Valor Añadido, en los Impuestos sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos, sobre las Labores del Tabaco y sobre la Electricidad, el porcentaje cedido del conjunto de ingresos líquidos de la Hacienda Estatal por los conceptos que integran cada uno de dichos impuestos, con criterio de caja, obtenidos una vez deducidas de la recaudación bruta las devoluciones reguladas en la normativa tributaria y, en su caso, las transferencias o ajustes (positivos o negativos) establecidos en el Concuerdo con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra.*

<sup>34</sup> Artículo 156.2 de la C.E.: “2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos”.

Por último, en lo que respecta a la expresión “total o parcialmente”, cuando la C.E hace referencia a la posibilidad de que los impuestos estatales cedidos puedan serlo total o parcialmente, parece lógico pensar que se refiere a la competencia sobre el producto del impuesto, ahora bien, nada impide que también se entienda que se puede estar refiriendo a la posibilidad de ceder parcialmente tareas de gestión e incluso competencias normativas. Pero no cabría la cesión de todas las competencias normativas especialmente aquellas vinculadas a la titularidad estatal del Estado.

Por tanto, constitucionalmente, los impuestos estatales cedidos a las CC.AA se pueden definir como impuestos creados y establecidos por el Estado respecto de los cuales las competencias tributarias normativas, de gestión y sobre el rendimiento se comparten con las CC.AA, siendo el Estado el que decide el grado e intensidad de competencias tributarias concretas cuyo ejercicio se atribuye a las CC.AA.

### **3. LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.**

Sentado lo anterior, la Ley Orgánica de Financiación de las CC.AA en su redacción original, ya estableció la posibilidad de ceder a las CC.AA de régimen común el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo cual estaba previsto en el artículo 11.1 c). Tomando en consideración el citado precepto, el artículo 1.1 b) de la Ley de Cesión de 1983 declaró cedido a las CC.AA el Impuesto General sobre Sucesiones.

Debido a la complejidad del hecho imponible que el tributo tenía, el artículo 5 de la Ley de Cesión de 1983 estableció diferentes puntos de conexión, que se mantenía en el artículo 6. Dos de la Ley de Cesión de 1996, resumidos de la siguiente forma:

- En el caso de adquisiciones “*mortis causa*”, el punto de conexión para la cesión es el lugar donde el causante tuviese su residencia habitual.
- En las donaciones de inmuebles, el punto de conexión es el lugar donde radiquen dichos bienes.
- En el resto de las donaciones la cesión se produce atendiendo al lugar de residencia habitual del donatario.
- En el caso del Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas, actualmente desaparecido, recaía anualmente sobre los bienes y los derechos reales de las personas jurídicas, el punto de conexión era el lugar donde éstas tuviesen su domicilio fiscal.

En lo relativo a los puntos de conexión regulados en la Ley de Cesión de 1983 para la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no se establecían puntos de conexión para todos los supuestos sujetos al tributo, al igual que tampoco los puntos de conexión no se adecuaron al nuevo Impuesto regulado por la Ley 29/1987 de 18 de diciembre. Destacando especialmente la ausencia de puntos de conexión para

los supuestos de obligación real, así como para los supuestos que afectaban a las pólizas de seguros derivándose las siguientes conclusiones<sup>35</sup>.

En lo que respecta a los supuestos de obligación real, la ausencia de punto de conexión suponía que la cesión en estos casos no se producía y que, por ello, los impuestos recaudados en estos casos correspondían al Estado. Por lo que respecta a las pólizas de seguro no se llega a la misma conclusión, la ausencia de un punto de conexión suponía una auténtica laguna legal debido a que no hay razones que supongan una justificación de la falta de cesión del Impuesto con relación a este hecho imponible.

Se plantea la cuestión de si es posible reconducir los supuestos sujetos al Impuesto vinculados a pólizas de seguro a alguna de las situaciones gravadas que sí que tienen un punto de conexión.

En el caso de seguros sobre la vida, cuya eventualidad sea la muerte de una persona, el punto de conexión podría ser el lugar de residencia del causante. Efectivamente, las adquisiciones gratuitas que se obtengan por los beneficiarios de este tipo de seguros de vida, distintos del contratante o asegurado, no se pueden calificar como transmisiones "*mortis causa*" en sentido estricto, debido a que no se transmite nada que existiera previamente en el patrimonio del asegurado, sino que, debido a su muerte, nace el derecho para algunas personas (beneficiarios del seguro) a percibir determinadas cantidades de la compañía aseguradora. En cambio, no existe ningún obstáculo que permitan calificarlas como adquisiciones "*mortis causa*" por ser la muerte de una persona lo que provoca el nacimiento del derecho a percibir esas cantidades. Admitiéndose esta posibilidad, se debe considerar que el punto de conexión previsto únicamente para las adquisiciones a título sucesorio podría ser aplicado igualmente a los supuestos mencionados.

En el caso de seguros sobre la vida, que no implique la muerte del asegurado, el punto de conexión para la cesión podría ser el que se prevé para las donaciones de muebles, es decir, el lugar de residencia habitual del donatario o beneficiario.

Los puntos de conexión que estaban previstos para la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Ley de Cesión de 1996 coincidían con los marcados en la Ley de Cesión de 1983 pero con la característica de una mejor adecuación al Texto Refundido regulador del Impuesto, suponiendo la desaparición del punto de conexión que se preveía en la Ley de Cesión de 1893.

En el apartado Tres del artículo 6 de la Ley de Cesión de 1996 se establecían una serie de reglas<sup>36</sup> para la cesión del tributo en los supuestos que había presentado problemas. Las citadas reglas no suponen una modificación de los puntos de conexión previstos en el apartado Dos del citado precepto, sino que tiene como finalidad establecer los criterios para cuantificar el rendimiento cedido a cada C.A en los supuestos de acumulación de donaciones y en los casos en que una sola donación, suponga diversos bienes o

---

<sup>35</sup> M. VILLARÍN LAGOS, ob. cit. "*La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*", págs. 247-248

<sup>36</sup> M. VILLARÍN LAGOS, ob. cit. "*La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*", págs. 249-250

derechos cuyo rendimiento impositivo por la aplicación de los puntos de conexión establecidos en la Ley de Cesión deba repartirse entre diversas CC.AA.

A la vista de tales criterios, cuando se produce la acumulación de donaciones, a la C.A que según el punto de conexión aplicable, le corresponda el rendimiento de la última donación, se le atribuirá el rendimiento que resulte de aplicar el valor de los bienes y derechos donados en último lugar el tipo medio, que según sus normas debería aplicarse al total de bienes y derechos donados que se acumulan, es decir, los que proceden de donaciones anteriores incluidos los que son objeto de donación actual.

En el caso de que un solo donante donase en un mismo documento distintos bienes o derechos a favor de un mismo donatario y que por la aplicación de los puntos de conexión previstos en la Ley, el rendimiento del Impuesto deba atribuirse a diferentes CC.AA, se establecería que a cada CC.AA le correspondería el rendimiento que resultara de aplicar al valor de los bienes y derechos donados cuyo rendimiento se le atribuye el tipo medio que, correspondería al total de los bienes y derechos donados.

Estas reglas para determinar la atribución del rendimiento a las CC.AA plantean la cuestión de si realmente los puntos de conexión que han sido elegidos para la cesión del ISD, o al menos alguno de ellos son consecuentes con su naturaleza y características. Cabe preguntarse si la acumulación de todo el caudal hereditario a una sola C.A (la residencia del causante), aun cuando se encuentre compuesta por bienes y derechos ubicados en el territorio de las diferentes CC.AA, no conlleva una vulneración de lo previsto en el artículo 157.2 de la C.E.

Por todo ello, la doctrina siempre ha tenido dificultades para calificar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como un impuesto sobre la renta o como un impuesto sobre el patrimonio. Se consideraba en ocasiones que el ISD como un impuesto que gravaba el patrimonio de las personas físicas desde un punto de vista dinámico, a diferencia de lo que ocurría con el Impuesto sobre el Patrimonio que lo gravaba desde un punto de vista estático, debido a que el impuesto se devengaba cuando ese patrimonio se incorporaba a la titularidad de una persona. Tomándose en consideración esta perspectiva, el punto de conexión que parecía ser el más lógico era el que fuera acorde con la naturaleza del tributo, pero se podía plantear el mismo problema de inconstitucionalidad que el Impuesto sobre el Patrimonio.

Sentado lo anterior, el ISD también se ha calificado como un impuesto sobre la renta, como impuesto que grava los incrementos patrimoniales cuando reúnen unas características determinadas. Esta consideración del ISD como impuesto sobre la renta cuenta con un apoyo previsto en el artículo 1 de la

Ley 29/1987<sup>37</sup> al igual que también lo encuentra en la incompatibilidad que se establece en el artículo 4<sup>38</sup> del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Pero la marcada caracterización del ISD como un impuesto personal y sobre la renta provocó la necesidad de establecer como punto de conexión para la cesión del Impuesto en relación con las adquisiciones “mortis causa” la residencia habitual del sujeto pasivo o causahabiente en vez de la residencia habitual del causante, lo cual no es así en la actualidad, ya que la intención del legislador era la de establecer puntos de conexión los más objetivos y estables posibles los cuales no podían ser decididos por lo sujetos pasivos siendo ello factor decisivo para establecer como punto de conexión para la cesión el lugar de la residencia del causante. Ello contribuyó a evitar los problemas de gestión que supondrían los supuestos en los que no coincidiera la residencia del causante con la del causahabiente.

Por su parte, Ley de Cesión de 1996, en artículo 13. Tres, preveía la posibilidad de que las CC.AA pudieran asumir las competencias normativas para regular las siguientes materias:

- Determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente
- Determinación de la tarifa con una progresividad similar a la del Estado e idéntica a ésta en el primer tramo de la base liquidable y el tipo marginal mínimo.
- Establecimiento de reducciones en la base liquidable en el caso de las adquisiciones “mortis causa”, manteniendo las del Estado en condiciones análogas y pudiendo crear nuevas que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CC.AA y que no conlleven la reducción de la carga tributaria global del impuesto.

No obstante, el ejercicio que hicieron algunas CC.AA de las competencias normativas cedidas en lo relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones han tenido como objetivo regular diferentes reducciones en la base imponible en el caso de adquisiciones “mortis causa”, sin que ello supusiera una modificación de la tarifa ni tampoco de la cuantía y los coeficientes en función del patrimonio preexistente lo cual actualmente ha variado significativamente.

### **3.1 Puntos de conexión en el ISD**

La relevancia de los puntos de conexión va a ser fundamental para determinar, por un lado, la C.A donde debe declararse e ingresarse el impuesto y, por otro lado, para establecer el importe del impuesto debido a que las CC.AA tienen cedidas las competencias normativas en el ISD.

---

<sup>37</sup> Artículo 1 de la LISD.: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley”.

<sup>38</sup> Artículo 4 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.: “En ningún caso un incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Estos puntos de conexión hay que distinguirlos en función de que se trate de donaciones o bien de sucesiones<sup>39</sup>. En el caso de las donaciones, si se trata de bienes inmuebles el punto de conexión será el territorio de la C.A donde radiquen, pero si se trata de bienes muebles será la residencia donde el donatario tenga la residencia habitual en el momento de devengo.

En el caso de las sucesiones, el punto de conexión será donde el causante tuviera la residencia habitual en el momento del devengo. En estas reglas, hay que descartar el papel tan importante que desempeña el concepto de residencia habitual en una C.A y se considerará que es residente en la C.A donde haya permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo. Esta regla se ha establecido porque puede suceder el contribuyente no haya permanecido en ninguna de las CC.AA durante un largo tiempo y por ello resulta razonable atender a aquella C.A en que haya permanecido un mayor número de días ya que de lo contrario sería imposible aplicar las reglas de ninguna C.A.

Las reglas anteriormente citadas se encuentran previstas en el artículo 32 apartado 2 y siguientes de la LTC/2009<sup>40</sup> quedando resumidos tal y como se expone a continuación:

---

<sup>39</sup> HERRERA MOLINA, P.M. *Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. UNED.2013

<sup>40</sup> Artículo 32 de la Ley 22/2009.: "1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

- a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.
- b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.  
*A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores*
- c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

3. Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

4. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

*A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.*

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1ªb) de esta Ley".

IMPUESTO	PUNTOS DE CONEXIÓN
ISD	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adquisiciones “mortis causa” y cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida que se acumulen al resto de bienes y derechos: C.A donde el causante tenga su residencia a la fecha de devengo.</li> <li>• Donaciones de bienes inmuebles: C.A donde radiquen</li> <li>• Donaciones de los demás bienes y derechos: territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha de devengo.</li> </ul>

FUENTE: *Guías Jurídicas*

A todo ello, se deben añadir dos supuestos especiales de donación respecto de los cuales se aclara en el artículo 32.3 y 4 de la LTC/2009 cómo se determina el rendimiento correspondiente a cada una de las C.A cesionarias implicadas. Estos supuestos son los siguientes:

- Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y, por aplicación de los puntos de conexión, el rendimiento deba entenderse producido en diferentes CC.AA, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los bienes o derechos donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, corresponderá al valor de la totalidad de los transmitidos.

Ejemplo: Una madre dona a su hija un piso en Madrid y un chalet en Valencia de Don Juan (León) teniendo ambas el mismo valor correspondiente a 270.000€. La donación de los dos bienes se lleva a cabo el mismo día y en la misma escritura.

En este caso, tenemos una base de 270.000€ a la cual se aplicaría un 10% en la Comunidad de Madrid y otra base de 270.000€ en la Comunidad de Castilla y León a la que también se aplicaría un 10%. Pero en ambas se aplicaría el tipo medio correspondiente a una donación de 540.000€

- Cuando proceda acumular donaciones corresponderá a la C.A el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

En lo que respecta a los no residentes en España, estos van a tributar por los bienes situados en España, pero se les va a aplicar exclusivamente la normativa del Estado, tributan por obligación real de contribuir ello supone que no les será de aplicación las reducciones que hayan llevado a cabo las diferentes CC.AA. Ahora bien, la Comisión Europea de Derecho Humanos considera que este peor trato de los no residentes supone una infracción del derecho comunitario siendo ello consecuencia de la iniciación de un procedimiento contra España.

En este sentido, hay que señalar dos Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, STJUE), la STJUE “*Mattner*” y la STJUE “*Welte*”, de 3 de septiembre de 2014, y el Tribunal viene a resolver que no es posible realizar una diferencia de trato entre residentes y no residentes tratando peor a estos en el ISD.

Como el punto de conexión con las CCAA es la residencia del causante, y éste no residía en ninguna de ellas, al causahabiente, a pesar de residir en una CA, no se le podía aplicar la normativa de ésta, sino la supletoria, más gravosa, del Estado. El TJUE aprecia esta discriminación y declara que contraviene el artículo 63.1 de los Tratados de la Unión. El Gobierno español adaptó nuestro ordenamiento a la doctrina de esa sentencia europea, introduciendo en la Ley 26/2014, de modificación de la ley del IRPF, una Disposición Final 3ª con los cambios normativos precisos en la Disposición Adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para suprimir esa discriminación que sufrían los no residentes en España y en algunos casos incluso éstos.

Si el causahabiente no es residente en España, pero sí en algún país de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE), y el causante era residente en España, se aplicará para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones la normativa de la Comunidad Autónoma donde residiera el causante.

Si el causahabiente es residente en España o en algún país miembro de la UE o del EEE, pero el causante no, sino en algún país de la UE-EEE distinto de España, que era el segundo caso de discriminación, se aplicará la normativa de la CA donde se encuentre el mayor valor de los bienes del caudal relicto y, si no hubiera ningún bien en España, la normativa de la CA de residencia del causahabiente.

Expuesto el alcance de la cesión de competencias normativas en materias de ISD a las CCAA de régimen común establecido en el art. 48 de la LTC/2009, procederé ahora a analizar cómo ha sido el ejercicio de esas competencias normativas por parte de las distintas CCAA cesionarias. No obstante, puede ya avanzarse, que la cesión del ISD a favor de las CC.AA ha dado lugar a una disparidad normativa debido al trato diferenciado en la tributación de hechos imponible similares.

### **3.2 Cesión del ISD en la actualidad**

A través de las normas actuales, se lleva a cabo una mayor precisión en la definición del hecho imponible, en él se incluyen aparte de las propias adquisiciones “*mortis causa*”, las que se produzcan por actos “*inter vivos*”<sup>41</sup> respondiendo a la índole del tributo que va a recaer sobre todas las adquisiciones patrimoniales gratuitas, superándose la normativa anterior que sujetaba las donaciones a un impuesto distinto del general sobre las sucesiones. Asimismo, en lo que respecta a las adquisiciones realizadas por los beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida, contribuyó a esclarecer el marco impositivo, pues en la legislación vigente hasta la entrada en vigor de estas normas (Ley 29/1987 y Reglamento del Impuesto

---

<sup>41</sup> PORTILLO NAVARRO, MJ. *La situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Tecnos, Madrid, 2019, págs. 18-19

sobre Sucesiones y Donaciones) únicamente por la vía de deducción se desprendía la sujeción a las referidas adquisiciones.

La regulación actual del impuesto conllevó la supresión de multitud de exenciones con el objetivo de la personalización del tributo, quedando al margen los incrementos de patrimonio obtenido por las personas jurídicas, las exenciones contempladas hasta ese momento en la normativa del impuesto en favor de éstas e igualmente también se eliminan las demás exenciones objetivas que se aplicarían a las personas físicas.

Por tanto, hasta la regulación actual, el impuesto contemplaba siete tarifas diferentes, pero actualmente éstas se unifican en una tarifa única con tipos progresivos en función de la cuantía de la Base Liquidable. No obstante, para acentuar, después, la progresividad que resulta de la aplicación de la tarifa y adaptarla según el criterio tradicional, al grado de parentesco, la Ley dispone la aplicación de unos coeficientes multiplicadores los cuales son diferentes para cada uno de los grupos que establece.

Igualmente, la regulación actual incorpora como novedad en el caso de adquisiciones “*mortis causa*” de unos mínimos exentos, los cuales se estructuran en forma de reducciones en la base imponible y se modulan en función de los grupos de parientes.

Ahora bien, en cuanto al régimen de cesión del ISD, el actual régimen de cesión de tributos a las CC.AA se regula en la LOFCA, con las modificaciones llevadas a cabo por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, así como la LCT/2009 de idéntica fecha. A la normativa citada, se debe incluir los diferentes textos refundidos de las CC.AA en el ejercicio de las competencias normativas cedidas expuestos en la tabla que a continuación se adjunta:

#### *Normativa reguladora del ISD en las CC.AA*

Andalucía	Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la CC.AA de Andalucía en materia de tributos cedidos.
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 CC.AA de Aragón en materia de tributos cedidos.
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 Estado.
Baleares	Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la CC.AA de Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado

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 CC.AA de Canarias en materia de tributos cedidos.
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 Estado.
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 CC.AA de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.
Castilla-La Mancha	Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de medidas tributarias de Castilla-La Mancha
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.
Cataluña	Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
Extremadura	Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la CC.AA de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.
Galicia	Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la CC.AA de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.
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 Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.
Región de 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.
La Rioja	Ley 10/2017, de 27 de octubre, por el que se consolidan las disposiciones legales de la CC.AA de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

FUENTE: *María José Portillo Navarro*

Sin embargo, el régimen jurídico de la cesión del ISD a las CC.AA se remite a la Ley 22/2009 la cual establece de forma precisa los términos a través de los cuales se lleva a cabo la cesión de dicho impuesto.<sup>42</sup> Resulta imprescindible establecer en primer lugar, qué rendimientos son objeto de cesión y, en segundo lugar, qué competencias sobre el impuesto son objeto de cesión por el Estado a favor de las CC.AA

<sup>42</sup> J.A CHAMORRO Y ZARZA, ob. cit. “*Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*”, págs. 168-170

En lo relativo a la primera cuestión, el rendimiento del ISD que se cede a las CC.AA tal y como señala el artículo 26.1 A b) de la LCT/2009 es “*el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imposables cedidos*”. El citado precepto se ha de poner en relación con el artículo 32 de esta misma Ley, el cual señala en el apartado 1 que se cede “*el rendimiento del impuesto producido en el territorio de la C.A*”. Es decir, se cede a la C.A los rendimientos del ISD correspondientes a los hechos imposables cedidos y producidos en su territorio y que de acuerdo con el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones anteriormente mencionada son:

- Las adquisiciones “*mortis causa*” de bienes y derechos
- La percepción de las cantidades correspondientes por los beneficiarios de seguros sobre la vida
- Las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “*inter vivos*”

Para la determinación del territorio en el que se ha producido el rendimiento del impuesto con la finalidad de atribuirlo a una C.A, se establecerá de conformidad a las reglas relativas a los puntos de conexión reguladas en el artículo 32 apartado 2 y siguientes de la LTC/2009 tal y como hemos visto anteriormente.

Respecto a la segunda cuestión, esta cesión del ISD supone el otorgamiento a las CC.AA de una serie de competencias administrativas, así como también la posibilidad de asumir otras de naturaleza normativa. De acuerdo con estas reglas, las competencias de gestión tributaria son competencia en su integridad de las CC.AA<sup>43</sup>, dado que las competencias normativas son asignadas para la regulación de aquellos aspectos del impuesto que se determinan explícitamente en la Ley.

Los elementos configuradores del ISD que pueden ser objeto de regulación por las CC.AA están previstos en el artículo 48.1 de la LCT/2009, lo cual es objeto de desarrollo posterior, conforme a ello, las CC.AA pueden crear reducciones propias en la base imponible del impuesto siempre que tenga como finalidad responder a circunstancias de carácter económico o social de la C.A. Además, tienen que cumplir con el requisito de que estas reducciones sean compatibles con las previstas en la normativa estatal.

Pero las CC.AA que hayan hecho uso de estas facultades deberán de especificar si la reducción es propia de la C.A. o por el contrario es una mejora a la reducción prevista por el Estado. A parte del establecimiento de reducciones, las CC.AA pueden adoptar normas propias relativas a la tarifa del impuesto, a las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y a las deducciones y bonificaciones en la cuota.

---

<sup>43</sup> Artículo 54 de la Ley 22/2009: “1. La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta Sección, de la aplicación de los tributos, así como de la revisión de los actos dictados de la misma en los siguientes tributos: b) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Por último, al margen de los elementos configuradores, se prevé la posibilidad de que las CC.AA adopten normas relativas a la gestión y liquidación del impuesto, aunque corresponde exclusivamente al Estado la competencia para regular el régimen de autoliquidación con carácter obligatorio en las diferentes CC.AA. Ahora bien, si las CC.AA no hacen uso de estas facultades reguladoras se aplicará por defecto la normativa estatal del ISD en virtud de la cláusula de supletoriedad prevista en el artículo 53 de la LTC/2009.<sup>44</sup>

#### 4. COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS CC.AA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

De acuerdo con lo señalado anteriormente, el artículo 2.2 de la LISD<sup>45</sup> permite ceder el impuesto de sucesiones a las CC.AA, y esta cesión implica tres ámbitos: recibir el producto obtenido del impuesto (Artículos 25.1 c) y 32 de la LTC/2009)<sup>46</sup>, gestionar el impuesto (Artículo 48.2 de la LTC/2009)<sup>47</sup> y desarrollar las competencias normativas (Artículo 48.1 de la LTC/2009)<sup>48</sup> siendo éstas últimas el objeto de desarrollo del presente epígrafe.

---

<sup>44</sup> Artículo 53 de la Ley 22/2009: “ Si una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le confieren los artículos 46, excepto la letra b) del punto 1, a 52, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado”.

<sup>45</sup> Artículo 2.2 de la LISD.: “La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

<sup>46</sup> Artículo 25.1 c: “Con el alcance y condiciones establecidos en este título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”

<sup>47</sup> Artículo 48.2 de la Ley 22/2009.: “Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando este conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto”

<sup>48</sup> Artículo 48.1 de la Ley 22/2009.: “1. En el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

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

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

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

- b) Tarifa del impuesto.
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

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

Las CC.AA de acuerdo con el artículo 48 de la LTC/2009 pueden ejercer las siguientes competencias normativas entre las cuales destacan<sup>49</sup>:

*-Reducciones en la base imponible:* Cada C.A podrán crear tanto para las transmisiones inter vivos como para las que se traten de mortis causa las reducciones oportunas siempre que tengan como objeto necesidades de carácter económico o social propios de la C.A a la que corresponda.

Por otro lado, también podrán regular las establecidas por la normativa del Estado con el fin de mantenerlas o mejorarlas a través del incremento del importe o del porcentaje de reducción.

Al crear las CC.AA sus propias reducciones, éstas serán de aplicación con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado.

*-Modificar la tarifa del impuesto*

*-Determinar las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente*

*-Regular deducciones y bonificaciones de la cuota:* Ambas deberán ser compatibles con las estatales y tendrán una aplicación posterior a las reguladas en la normativa del Estado.

*-Dictar normas de gestión y liquidación:* A pesar de ello, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las CC.AA implantando este conforme cada Administración vaya determinando un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto<sup>50</sup>.

Para poder establecer la autoliquidación obligatoria del tributo es necesaria autorización del Estado, con la previa fijación por parte de la Comunidad Autónoma de un programa de ayuda para la confección de la misma.

#### **4.1 Reducciones de la base**

A nivel estatal, el artículo 20 de la Ley 29/1987, establece reducciones distinguiendo de si se trata de actos “*mortis causa*” o actos “*inter vivos*”.

En primer lugar, en lo que respecta a las reducciones de la base imponible en los actos “*mortis causa*”<sup>51</sup> se establecen las siguientes:

- Por parentesco, para los grupos I (15.956,87€ más 3.990,72€ por cada año menor de 21 años del causahabiente, sin que pueda superar 47.858,59€); grupo II (15.956,87€); grupo III (7.993,46€); grupo IV (no hay reducción)
- Para herederos discapacitados. Se aplica además de la que corresponda por parentesco, una reducción adicional. Si la minusvalía es mayor a un 33% e inferior al 65% se establecerá una reducción de 47.858,59€; si la minusvalía es mayor al 65% la reducción será de 150.253,03€

---

<sup>49</sup> MANZANO SILVA, M.E. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Tecnos, 2020, pág. 363

<sup>50</sup> M.J PORTILLO NAVARRO, ob. cit. “*La situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, págs. 94-96

<sup>51</sup> MACHO CURIEL, A. *La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemas actuales y retos de las competencias autonómicas sobre este tributo*, Madrid, ICADE, 2019, págs. 22-23

- En cuanto a los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, con independencia de las reducciones que puedan corresponder por parentesco y por minusvalía, se aplica una reducción del 100% con un límite de 9.195,49€ cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado.
- Se establecerá una reducción del 95% del valor de la empresa individual para cónyuges, descendientes o adoptados. Si no existieran, esto se aplicaría a ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado. La adquisición ha de mantenerse durante los 10 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante.
- En cuanto a la reducción por transmisión de explotaciones familiares, agrícolas, forestales o rurales, se establece que en las adquisiciones por títulos de herencia, legado o donación de explotaciones familiares resultan aplicables los beneficios fiscales relativos a la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, “*inter vivos*” o “*mortis causa*”, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria. Se establece una reducción de 90% de la base imponible del impuesto con la condición de que no se altere la condición prioritaria de la explotación del adquirente, alcanzando el 100% si el cónyuge superviviente continúa con la explotación.
- En lo que respecta a la vivienda habitual se establecerá una reducción del 95% para cónyuges, ascendientes y descendientes; o pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante los dos años anteriores al fallecimiento con el límite de 122.606,47€ y siempre que se mantengan en el patrimonio del causahabiente durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.
- Para la adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico la reducción será del 95% con las condiciones de que formen parte del Patrimonio Histórico español o de las Comunidades Autónomas y siempre que se mantengan en el patrimonio del sujeto pasivo durante un plazo de diez años.

En segundo lugar, en cuanto a las reducciones por actos “*inter vivos*” son las que a continuación se exponen:

- En las adquisiciones por título de donación o equiparable, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado reducciones o no restasen aplicables a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, la base liquidable coincidirá, en todo caso, con la base imponible, excepto en el caso de transmisiones a título lucrativo “*inter vivos*” a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual o negocio profesional, así como en el caso de que se adquieran bienes del Patrimonio Histórico Español, en los siguientes términos:
  - 1) En cuanto a la transmisión de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades en favor de cónyuge, descendientes o adoptados, se aplica una reducción del 95%.

- 2) En el caso de transmisiones “*inter vivos*”, la reducción será del 95% en el caso de donación a favor del cónyuge, descendientes o adoptados de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el registro general de bienes de interés cultural o en el inventario general de bienes muebles, bienes integrantes del patrimonio histórico de las Comunidades Autónomas o determinados objetos de arte y antigüedades. Es necesario que el donante tenga 65 años o más o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- En cuanto al donatario, debe mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, salvo que falleciera dentro de este plazo.

A nivel autonómico, el artículo 48.1 a) de la LTC/2009<sup>52</sup> hace referencia al alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En la siguiente tabla se detalla las competencias que han sido ejercidas en el Impuesto de Sucesiones por las Comunidades Autónomas en materia de reducciones estando actualizada a fecha de junio de 2021 siendo relevante señalar que si las CC.AA no desarrollan estas reducciones resultará de aplicación el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

---

<sup>52</sup> Artículo 48.1 a) de la Ley 22/2009.: “1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre: a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “*inter vivos*”, como para las “*mortis causa*”, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.”

REDUCCIONES APLICADAS POR LAS CC.AA							
CC.AA	CONDICIONES PERSONALES DEL ADQUIERENTE		NATURALEZA DE BIENES Y DERECHOS				REITERACIÓN TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA
	Parentesco	Discapacidad	Empresa familiar	Vivienda habitual	Explotación agrarian	Patrimonio histórico	
ANDALUCÍA	Reducción propia para grupos I y II  Total si base y patrimonio < 1.000.000€	Reducción propia total para grupos I y II si base y patrimonio < 1.000.000  (se reduce 250.000€ si son grupos III y IV)	Mejora de la reducción estatal en un 99% <sup>53</sup>	Mejora de la reducción estatal entre 95-100% <sup>54</sup> (Ver anexo n°1)	Reducción propia de un 99% <sup>55</sup>	NO	NO
ARAGÓN	Reducción propia en un 100% para cónyuge, ascendiente e hijo hasta 300.000€	Reducción propia en un 100% sobre el valor neto para cónyuge o descendiente > 65% discapacidad	Mejora de la reducción estatal en un 99%  (30% para no cónyuge ni descendientes) <sup>56</sup>	Mejora de la reducción estatal en un 100% sobre el valor neto para cónyuge, ascendiente o descendiente. Límite 200.000€	NO	NO	NO
ASTURIAS	Mejora estatal para grupos I y II por una cantidad de 300.000€	NO	Reducción propia en un 4% para cónyuge, ascendiente, descendiente y parientes colaterales <sup>57</sup>	Mejora de la reducción estatal entre 95 a 99% <sup>58</sup> (Ver anexo n°2)	99% para cónyuges, ascendientes, descendientes y parientes colaterales <sup>59</sup>	NO	NO
ISLAS BALEARES	Mejora estatal de 25.000 para grupos I y II  <21 años → 6.250 por cada año  Grupo III adquisiciones por colaterales de 2º y 3º grado, asced., y descend. Por afinidad, 8.000€ Grupo IV: 1.000€	33% > física o sensorial < 65% → 48.000€  65% > física o sensorial → 300.000  psíquica > 33% → 300.000€	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descendientes <sup>60</sup>	Mejora de la reducción estatal en un 100% para cónyuge, ascendiente, descendiente y parientes colaterales límite: 180.000€ <sup>61</sup>	Reducción propia del 95% para cónyuge y descendiente	Mejora de la reducción estatal en un 99% valor neto de los elementos patrimoniales afectos para cónyuge y descendientes	Mejora de la reducción estatal por el valor del impuesto en las transmisiones anteriores <sup>62</sup>

<b>CANARIAS</b>	<p>Mejora reducción estatal para grupos I y II (Ver anexo nº3)</p> <p>100% para descendientes &lt;21 años Cónyuge: 40.400€ e hijos &gt; 21 23.125€ ➔</p> <p>Grupo III: 9.300€</p> <p>Grupo IV: no habrá reducción</p>	<p>Mejora de la reducción estatal</p> <p>33% &gt; discapac. &lt;65 % 72.000€</p> <p>Discapac. &gt;65% ➔ 400.000€</p>	<p>Mejora de la reducción estatal</p> <p>99% valor neto de los elementos patrimoniales afectos para cónyuge, descend., o adoptados<sup>63</sup></p>	<p>Mejora de la reducción estatal</p> <p>99% para cónyuge y descend. Límite 200.000€<sup>64</sup></p>	NO	<p>Mejora de la reducción estatal en un 97%<sup>65</sup></p>	<p>Mejora de la reducción estatal</p> <p>Optar: reducción por tributado anteriormente o reducción entre 10 y 50% según tiempo</p>
<b>CANTABRIA</b>	<p>Mejora de la reducción estatal</p> <p>Reducción de 50.000 para grupos I y II &lt;21 años + 5.000 por cada año</p> <p>Grupo III: 25.000€</p> <p>Grupo IV: no habrá reducción</p>	<p>Mejora de la reducción estatal</p> <p>33% &gt; discapac. &lt; 65% ➔ 50.000</p> <p>Discapac. &gt;65% ➔ 200.000</p>	<p>Mejora de la reducción estatal en un 99% para cónyuge y descend.<sup>66</sup></p>	<p>Mejora de la reducción estatal para cónyuge, descend, ascendiente o colaterales (límite 125.000)</p>	NO	<p>Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descendiente</p>	<p>Importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes</p>

<sup>53</sup> Se exige un plazo de mantenimiento de 5 años, pero si el adquirente perteneciera al grupo I y II dicho plazo será de 3 años.

<sup>54</sup> El plazo de mantenimiento será de 3 años posteriores al fallecimiento.

<sup>55</sup> El adquirente deberá mantener la explotación agraria durante los 3 años siguientes a la donación, salvo que falleciese dentro de ese plazo.

<sup>56</sup> Se deberá mantener durante 5 años la afectación de los bienes y derechos recibidos de una actividad económica.

<sup>57</sup> El adquirente deberá mantener en su patrimonio la adquisición durante 5 años.

<sup>58</sup> Se deberá de mantener durante los 3 años siguientes al fallecimiento.

<sup>59</sup> El adquirente deberá mantener en su patrimonio la adquisición durante los 5 años siguientes a la fecha de devengo del impuesto, salvo que fallezca dentro de ese plazo.

<sup>60</sup> El plazo de mantenimiento será de 5 años posteriores al fallecimiento.

<sup>61</sup> La vivienda habitual se mantendrá durante un plazo de 5 años siguientes al fallecimiento.

<sup>62</sup> Se exige que los bienes integrantes del patrimonio histórico se mantengan en el patrimonio de los beneficiarios durante al menos 5 años.

<sup>63</sup> El adquirente debe mantener lo adquirido durante 5 años.

<sup>64</sup> El plazo de mantenimiento de la vivienda habitual será de 5 años.

<sup>65</sup> Los bienes deberán permanecer, durante al menos, los 5 años siguientes al fallecimiento, salvo que el adquirente fallezca en dicho plazo o sean adquiridos por C.A de Canarias o por un Cabildo o por el Ayuntamiento de Canarias.

<sup>66</sup> Se exige un plazo de mantenimiento de 5 años.

CASTILLA-LA MANCHA	Según base liquidable bonificación entre 80 y 100%	Mejora de la reducción estatal 33% > discapac. < 65% → 125.000  Discapac. >65% → 225.000	Reducción propia en un 4% <sup>67</sup>	NO	NO	Reducción para las donaciones de bienes incluidos en el Catálogo del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha (Ver anexo n°4)	NO
-----------------------	--	---	---	----	----	--	----

<sup>67</sup> El período de permanencia de la adquisición en el patrimonio del donatario se establece en 5 años.

<b>CASTILLA Y LEÓN</b>	Reducción de 60.000 para grupos I y II  <21 años 6.000 por cada año	Mejora de la reducción estatal  33% > discapac. < 65% ➔ 125.000€  Discapac. > 65% ➔ 225.000	Reducción propia en un 99% <sup>68</sup>	NO	Reducción en un 99% <sup>69</sup>	Reducción propia en un 99%	NO
<b>CATALUÑA</b>	Reducción de 100.000 para grupos I y II  < 21 años + 12.000 por cada año con límite 196.000€  Grupo III: 8.000€  Grupo IV: no habrá reducción	Mejora de la reducción estatal  33% > discapac. < 65% ➔ 275.000€  Discapac. > 65% ➔ 650.000€	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend., ascendiente o colaterales hasta 3º grado <sup>70</sup>	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend. o ascendiente límite individual 180.000, conjunto 500.000. <sup>71</sup>	Reducción propia del 95% para cónyuge, descendiente, ascendiente o colaterales hasta 3º grado <sup>72</sup>	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descendiente, ascendiente o colaterales hasta 3º grado <sup>73</sup>	Optar: reducción por tributado anteriormente o reducción entre 10 y 50% según tiempo
<b>COMUNIDAD VALENCIANA</b>	Reducción de 100.000 para grupos I y II  <21 años + 8.000€ por cada año (límite: 156.000€)	Reducciones propias  33% > discapac. < 65% ➔ 120.000€  Discapac. > 65% ➔ 240.000€	99% para cónyuge, descend., ascendiente o colaterales hasta 3º grado <sup>74</sup>	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend., ascendiente límite 150.000	99% para cónyuge, descendiente, ascendiente o colaterales hasta 3º grado <sup>75</sup>	Reducción propia entre 50 y 95%	NO
<b>EXTREMADURA</b>	Reducción de 18.000 para grupo I  <21 años + 6.000 por cada año (límite 70.000)	33% > discapac. < 50% ➔ 60.000€  50% > discapac. < 65% o 120.000€  Discapac. > 65% ➔ 180.000€	NO	Reducción del 99% con el límite de 122.000 <sup>76</sup> (Ver anexo nº5)	NO	NO	NO

<sup>68</sup> El plazo de mantenimiento de la adquisición por el adquirente se reduce a 5 años.

<sup>69</sup> El adquirente deberá mantener la explotación en su patrimonio durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera en ese plazo.

<sup>70</sup> Se tiene que cumplir el requisito de mantenimiento en el ejercicio de la misma actividad, y de la titularidad y afectación a ésta de los bienes y derechos en el patrimonio del adquirente en los 5 ejercicios siguientes al fallecimiento.

<sup>72</sup> Los bienes adquiridos deberán mantenerse durante los 5 años siguientes a la muerte del causante o la causante.

<sup>73</sup> El plazo de mantenimiento ha de ser de 5 años, salvo que dentro de ese plazo fallezca el adquirente o los bienes sean adquiridos a título gratuito por la Generalitat o por un ente territorial de Cataluña.

<b>GALICIA</b>	<p>Reducción de 1.000.000 &lt; 21 años + 100.000 por cada año (límite de 1.500.000€)</p> <p>Reducción de 900.000 &gt; 21 años y cónyuge - 100.000€ por cada año entre 21 y 25; - 400.000€ por cada año &gt;21</p>	<p>Mejora de la reducción estatal</p> <p>33% &gt; discapac. → &lt; 65% 150.000€</p> <p>Discapac. &gt; 65% → 100.000</p> <p>Grupos III y IV: la reducción será de 300.000€</p>	Reducción propia en un 99% <sup>77</sup>	Mejora de la reducción estatal entre 95 y 99% para cónyuge, descend., o ascendiente límite 600.000€ (Ver anexo nº6)	99% para cónyuge, ascendiente o colaterales hasta 3º grado <sup>78</sup>	NO	NO
<b>LA RIOJA</b>	<p>Reducción para grupos I y II</p> <p>99% → BL &lt; 500.000</p> <p>98% → BL &gt; 500.000€</p>	NO	Reducción propia en un 99% para cónyuge, descend., y ascendiente <sup>79</sup>	Reducción propia en un 95% para cónyuge, descend., ascendiente → 122.606,47 <sup>80</sup>	Reducciones propias en un 99% para cónyuge, descendiente y ascendientes <sup>81</sup>	NO	NO

<sup>73</sup> El plazo de mantenimiento ha de ser de 5 años, salvo que dentro de ese plazo fallezca el adquirente o los bienes sean adquiridos a título gratuito por la Generalitat o por un ente territorial de Cataluña.

<sup>74</sup> Se exige un plazo de mantenimiento de 5 años.

<sup>75</sup> El plazo de mantenimiento la explotación agrícola deberá de ser de 5 años posteriores al fallecimiento del causante, salvo que fallezca dentro de dicho plazo, se vea afectado por expropiación forzosa o causas de fuerza mayor.

<sup>76</sup> La vivienda debe estar situada en unos de los municipios de Extremadura y mantenerse en el patrimonio del donatario durante los 5 años siguientes a su adquisición, salvo fallecimiento.

<sup>77</sup> El adquirente deberá mantener lo adquirido y tener derecho a exención en el IP durante los 5 años siguientes al devengo del Impuesto, salvo que dentro de dicho plazo falleciese el adquirente o la adquisición en virtud de pacto sucesorio se transmitiere con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.

<sup>78</sup> El adquirente deberá mantener lo adquirido durante 5 años siguientes al devengo del Impuesto, salvo que dentro de dicho plazo falleciera el adquirente o la adquisición en virtud de pacto sucesorio se transmitiese con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.

<sup>79</sup> El plazo de mantenimiento deberá ser de 5 años.

<sup>80</sup> Se regula en los mismos términos que lo establecido en la Ley estatal, aunque el plazo de mantenimiento de la vivienda es de 10 años, establecido en la Ley estatal, es sólo de 5 años.

<sup>81</sup> El adquirente ha de conservar en su patrimonio la explotación agraria durante los 5 años siguientes al fallecimiento causante.

<b>COMUNIDAD DE MADRID</b>	Reducción de 16.000€ para grupos I y II  < 21 años + 4.000 por cada año (límite: 48.000€)  Grupo III: 8.000€  Grupo IV: no habrá reducción	Mejora de la reducción estatal  33% > discapac. < 65% ➔ 55.000€  Discapac. >65% ➔ 153.000€	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descend. <sup>82</sup>	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend o ascendiente límite: 123.000€ <sup>83</sup>	NO	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descendiente <sup>84</sup>	NO
<b>MURCIA</b>	NO	NO	Reducción propia en un 99% para cónyuge, descend., ascendiente o colaterales hasta 3º grado <sup>85</sup>	NO	NO	NO	NO

FUENTE: ORTEGA MACÍAS, T. *El gravamen de las sucesiones en España: las desigualdades entre Comunidades Autónomas*. Universidad de Valladolid. 2019. Disponible en: <http://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/34602/TFG-E-684.pdf;jsessionid=280BC744E0B14766CBA38787EFBA7421?sequence=1> (última consulta 23/06/2021)

Por todo ello, se pueden derivar las siguientes conclusiones:

La reducción por parentesco ha sido ejercitada por todas las CC.AA con la excepción de Murcia. Siendo característica de esta reducción que los grupos de parentesco beneficiados han sido los grupos I y II, en la que se incluyen descendientes y adoptadores menores de 21 años, descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes. A la hora de comparar entre las diferentes CC.AA, hay CC.AA que han optado por un porcentaje a reducir mientras que otras se caracterizan por haber optado por una cuantía determinada.

Por un lado, entre las que han optado por un porcentaje tendente a la reducción, destaca la C.A de Castilla-La Mancha con un 85% mientras que CC.AA como Aragón y Canarias llegan a un 100% de reducción. Por otro lado, las CC.AA que han mantenido una cuantía concreta de reducción llama la atención de la C.A de Madrid por reconocer una menor cuantía, en concreto 16.000€ y la C.A de Galicia por ser la que mayor cantidad reduce (1.000.000€).

<sup>82</sup> La adquisición debe mantenerse durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que fallezca en ese plazo.

<sup>83</sup> El plazo de mantenimiento será de 5 años.

<sup>84</sup> El plazo de mantenimiento será de 5 años.

<sup>85</sup> El plazo de mantenimiento será de 5 años.

En lo que respecta a la reducción por discapacidad casi todas las CC.AA la han desarrollado. Se dice casi todas porque CC.AA como La Rioja, Asturias y Murcia no la han establecido. Gran parte de las CC.AA recogen en sus normativas una cantidad fija a reducir que varía dependiendo del grado de discapacidad del contribuyente, distinguiéndose en dos tramos (que se le reconozca menos del 65% de discapacidad o más del 65%) o bien en tres tramos (que tenga reconocida menos del 50%, entre el 50% y el 65% o bien más del 65%). Siendo las CC.AA de Andalucía y Aragón las que han establecido una reducción basada en un porcentaje que prácticamente llega a alcanzar el 100%.

La reducción por transmisión de la empresa familiar se encuentra recogida en todas las normativas de las CC.AA con la excepción de Extremadura exigiéndose un plazo de mantenimiento de 5 años frente a los 10 previstos en la normativa estatal. Los porcentajes se caracterizan en esta reducción por variar sustancialmente, siendo lo normal que se trate de una reducción entre un 95% a 99% en función de la C.A, pero en el caso de las CC.AA de Asturias y Castilla-La Mancha llevan a cabo su propia reducción de un 4%. Siendo ello ejemplo de las grandes diferencias que se pueden observar entre las CC.AA.

En cuanto a la reducción por transmisión de la vivienda habitual, las CC.AA que no han establecido esta reducción son: Extremadura, Castilla y León, Castilla-La Mancha y Murcia. Mientras que el resto de CC.AA han llevado a cabo una reducción basada en un porcentaje que en función de la C.A puede estar entre un 95 y 100%, siendo característico de las CC.AA de Andalucía y Asturias un plazo de mantenimiento de 3 años mientras que en el resto de CC.AA que han establecido esta reducción el plazo de mantenimiento es de 5 años frente a los 10 años regulados en la normativa estatal. Señalando que igualmente que, en la normativa estatal, esta reducción es limitada, y este límite según la C.A se encuentra comprendido entre 123.000€ y 600.000€.

En lo que respecta a las reducciones por la adquisición de explotaciones agrarias son numerosas las CC.AA que no han regulado esta reducción, en concreto: Aragón, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Extremadura, Madrid y Murcia. Mientras que las CC.AA que sí que contemplan en su normativa esta reducción lo han hecho en base a unos porcentajes comprendidos entre un 95% y 99% que variará en función de la C.A siendo común a las CC.AA de Asturias, Castilla y León, Cataluña, Comunidad Valenciana, Galicia y La Rioja un plazo de mantenimiento en la adquisición de 5 años con la excepción de Andalucía, siendo la única C.A que exige un plazo de mantenimiento de 3 años (como se pueden observar en las diferentes notas de página) a diferencia de los 10 que se exige en la normativa estatal.

En los bienes declarados como integrantes del Patrimonio Histórico solo la mitad de las CC.AA han recogido esta reducción, siendo las CC.AA de Aragón, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha,

Extremadura, Madrid y Murcia las cuales no han ejercido la citada reducción. La cuantía varía entre un 95% y 99% con la excepción de Valencia que lleva a cabo una ampliación desde un 50% a un 95%.

Por último, en la reiteración en transmisiones “mortis causa” de un mismo bien en un determinado periodo de tiempo, ha sido regulado por las CC.AA de Islas Baleares, Canarias, Cantabria y Cataluña. Estas CC.AA se caracterizan por permitir elegir al contribuyente entre reducir por lo tributado anteriormente o reducir entre un 10% y un 50% dependiendo del tiempo que haya pasado entre las transmisiones.

A modo de conclusión, prácticamente todas las CC.AA han llevado la regulación de las competencias normativas, siendo las CC.AA de Extremadura y Murcia las únicas que se rigen casi íntegramente por la regulación estatal.

#### **4.2 Tarifa del impuesto. Cuota íntegra y coeficientes multiplicadores**

Igualmente, otro elemento sobre el que pueden legislar las CC.AA es la tarifa del impuesto<sup>86</sup>. La cuota íntegra del impuesto se obtiene aplicando a la base liquidable, la escala que hubiera aprobado cada Comunidad Autónoma. En el caso en el que no se haya aprobado una escala por parte de la autonomía, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable se grava a los tipos que se identifica en la siguiente tabla conforme al artículo 21 de la LISD<sup>87</sup>:

Escala de gravamen			
Base liquidable (hasta euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	---	7.993,46	7,65

<sup>86</sup> Artículo 48.1 b) de la Ley 22/2009.: “En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias sobre: b) la tarifa del impuesto”.

<sup>87</sup> Artículo 21 de la LISD.: “1. La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o si aquella no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican. 3. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable, en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español”.

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

FUENTE: Artículo 21 de Ley 29/ 1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Esta tarifa se aplica, en cualquier caso, a los contribuyentes por obligación real y, en el caso de obligación personal de contribuir, en el caso de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.<sup>88</sup>

Con el objetivo de acentuar la progresividad que resulta de la simple aplicación de la tarifa, la ley dispone de unos coeficientes multiplicadores establecidos en atención a dos variables:

<sup>88</sup>M.J PORTILLO NAVARRO, ob. cit. “La situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España”, págs. 56-58

- Cuantía del patrimonio preexistente del contribuyente o causahabiente o donatario, y
- Grado de parentesco entre el causante y el heredero.

Es decir, la cuota tributaria por este impuesto se obtiene aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad se aplica el que corresponda de los que a continuación se exponen en la siguiente tabla de conformidad con el artículo 22.2 de la LISD<sup>89</sup> en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco. Este coeficiente también resulta de aplicación en el caso de obligación real de contribuir y en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

Este coeficiente puede ir desde 1 (ello se traduce en que la cuota íntegra coincide con la cuota tributaria) para parientes de los grupos I y II con patrimonio preexistente inferior o igual a 402.678,11€ hasta 2,4 para causahabientes del grupo IV con un patrimonio preexistente de más de 4.020.770,98€.

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

FUENTE: Artículo 22.2 de Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En los casos de seguros sobre la vida, se aplicará el coeficiente que corresponde al patrimonio preexistente del beneficiario y al grupo en que por su parentesco con el contratante estuviese encuadrado. En los

<sup>89</sup> Artículo 22.2 de la LISD.: “Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad se aplicará el que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20”.

seguros colectivos o en aquellos contratados por las empresas en favor de sus empleados, se estará al coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grado de parentesco entre éste y el asegurado.

Si no fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión, se aplicará el coeficiente establecido para los colaterales de cuarto grado y extraños cuando el patrimonio preexistente exceda de 4.020.770,98€, sin perjuicio de la devolución que proceda una vez que aquéllos fuesen conocidos.

En el caso de aquellos donatarios que perciban bienes comunes de la sociedad conyugal y tuvieren diferente grado de parentesco con cada uno de los cónyuges donantes, la cuota tributaria se obtendrá sumando las cantidades que resulten de aplicar a la parte de la cuota íntegra que corresponda al valor donado por cada cónyuge el respectivo coeficiente multiplicador.

En la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se aplican las siguientes reglas:

- a) La valoración se realiza conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) Cuando se trate de adquisiciones *“mortis causa”*, se excluye el valor de los bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante. La misma regla se aplica en el caso de acumulación de donaciones.
- c) En el caso de adquisiciones por donación u otro negocio jurídico a título gratuito e *“inter vivos”* equiparable, se excluye el valor de los bienes y derechos recibidos con anterioridad del mismo donante que hubiesen sido objeto de acumulación y por cuya adquisición se hubiese satisfecho el impuesto.
- d) En el patrimonio preexistente del cónyuge que hereda se incluye el valor de los bienes que reciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.
- e) En el caso de sujetos pasivos que tribuyen por obligación real, sólo se computa el patrimonio sujeto con el mismo carácter en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- f) La valoración del patrimonio preexistente se realiza con relación al día del devengo del impuesto.

Por último, hay que precisar que cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso. Este efecto es el que se conoce como “error de salto” y, como conlleva carácter confiscatorio, se reduce la cuota tributaria por el importe en exceso.

En la tabla que a continuación se detalla se observa, por un lado, que la competencia normativa sobre los tipos de gravamen no ha sido desarrollada por todas las CC.AA, rigiéndose por las tarifas estatales las CC.AA de Aragón, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura y La Rioja.

Mientras que las CC.AA que sí que han llevado a cabo esta competencia normativa (Andalucía, Asturias, Islas Baleares, Cantabria<sup>90</sup>, Cataluña, Comunidad Valenciana, Galicia, Comunidad de Madrid y Murcia) han optado bien por establecer unos tipos más favorables para los grupos I y II o bien aumentar los tipos en los últimos tramos. De todas maneras, suelen recoger unos tipos máximos menores al 34% del estatal el cual sólo se ve superado por Andalucía, Asturias y Murcia con un 36,50%.

Por otro lado, en lo relativo a los coeficientes aplicables sobre la cuota en relación con el patrimonio preexistente del heredero, sólo la mitad de las CC.AA han desarrollado esta cuestión y estas CC.AA son: Islas Baleares (Ver anexo nº7 y nº8), Cantabria (Ver anexo nº9), Cataluña (Ver anexo nº10), Galicia (Ver anexo nº11) y Madrid (Ver anexo nº12), en líneas generales han modificado los tramos bien manteniendo los coeficientes o bien favoreciendo estos para los grupos I y II.

Mientras que, las CC.AA de Andalucía, Aragón, Asturias (únicamente en lo previsto para el grupo I), Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Extremadura, Región de Murcia, La Rioja y Comunidad Valenciana (los mantiene, pero modifica los tramos) se prevé que al no haber aprobado el coeficiente o la cuantía de sus tramos se procederá a la aplicación de lo dispuesto el artículo 22.2 de la LISD.

CC.AA	COMPETENCIA SOBRE TARIFAS			COMPETENCIA SOBRE COEFICIENTES	
	SÍ	Máximo	NO	Sí	NO
ANDALUCÍA	Coincide con la estatal, salvo los dos últimos tramos que incrementa el tipo.  Tipo aplicable: 7,65-36,50% (BL hasta 797.555,08€)	36,50%			X
ARAGÓN	Coincide con la estatal. Tipo aplicable: 7,65-34% (BL hasta 797.555,08€)	34%	X		X

<sup>90</sup> El caso de Cantabria ha de matizarse pues, si bien es cierto que el artículo 6 del *Decreto Legislativo de Cantabria 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado* el que aprueba la tarifa del impuesto para esa C.A, también es verdad que se limita a reproducir la tarifa estatal del artículo 21 de la LISD.

ASTURIAS	SUCESIONES Especial para grupos I y II. Tipo aplicable 21,25-36,50% (BL hasta 616.000€)	36,50%		Más bajos sólo para grupo I	
	DONACIONES Tipo aplicable grupos I y II: 2-36,50% (BL hasta 800.000€)	36,50%			
	Tipo aplicable resto de grupos 7,65-36,50% (BL hasta 800.000€)	36,50%			
ISLAS BALEARES	SUCESIONES Especial para grupos I y II. Tipo aplicable 1-20% (BL hasta 3.000.000€)	20%		Más elevados para los colaterales de 2º y 3º grado por afinidad del grupo III y más reducidos para el resto de los integrantes del grupo III y el grupo IV	
	DONACIONES Tipo aplicable: 7,65.34% (BL hasta 800.000€)	34%			
	Resto grupos: tramos similares a la estatal. Tipo aplicable 7,65-34% (BL hasta 800.000€)	34%			
CANARIAS	Coincide con la estatal. Tipo aplicable: 7,65.34% (BL hasta 797.555,08€)	34%	X		X
CANTABRIA	SUCESIONES Tipo aplicable 7,65-34% (BL hasta 797.555,08)	34%		Los mantiene, pero modifica los tramos	
	DONACIONES Especial para los grupos I y II: 1-30% (BL hasta 400.000€)	30%			

CASTILLA-LA MANCHA	Coincide con la estatal. Tipo aplicable: 7,65-34% (BL hasta 797.555,08€)	34%	X		X
CASTILLA Y LEÓN	Coincide con la estatal. Tipo aplicable 7,65-34% (BL hasta 797.555,08€)	34%	X		X
CATALUÑA	SUCESIONES Menos tramos que la estatal. Tipo aplicable 7-32% (BL hasta 800.000€)	32%		Iguales para cualquier cuantía de patrimonio	
	DONACIONES Especial para grupos I y II. Tipo aplicable 5-9% (BL hasta 600.000€)	9%			
COMUNIDAD VALENCIANA	SUCESIONES Tramos similares a la estatal. Tipo aplicable 7,65-34% (BL hasta 781.916,75€)	34%		Mantiene los coeficientes, pero modifica los tramos	
	DONACIONES Tipo aplicable: 7,65-34% (BL hasta 797.555,08€)	34%			
EXTREMADURA	Coincide con la estatal. Tipo aplicable. 7,65-34% (BL hasta 797.555,08€)	34%	X		X
GALICIA	SUCESIONES Especial para grupos I y II. Tipo aplicable 5-18% (BL hasta 1.600.000€)	18%		Iguales en los grupos I y II para cualquier cuantía de patrimonio, mantiene la normativa estatal para los grupos III y IV	
	DONACIONES Si se formaliza en escritura pública. Tipo aplicable grupos I y II: 5-9% (BL hasta 600.000€)	9%			

	Si no se formaliza en escritura pública. Tipo aplicable grupos I y II: 5-18% (BL hasta 1.600.000€)	18%			
	Resto de grupos: idéntica a la tarifa estatal. Tipo aplicable 7,65-34% (BL hasta 797.555,08€)	34%			
LA RIOJA	Coincide con la estatal. Tipo aplicable 7,65-34% (BL hasta 797.555,08€)	34%	X		X
COMUNIDAD DE MADRID	Tramos similares a la estatal. Tipo aplicable 7,65-34% (BL hasta 798.817,20€)	34%		Mantiene los coeficientes, pero modifica los tramos	
MURCIA	Coincide con la estatal, salvo en los dos últimos tramos que incrementa el tipo. Tipo aplicable. 7,65-36,50% (BL hasta 797.555,08€)	36,50%			X

FUENTE: ORTEGA MACÍAS, T. *El gravamen de las sucesiones en España: las desigualdades entre Comunidades Autónomas*. Universidad de Valladolid. 2019. Disponible en: <http://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/34602/TFG-E-684.pdf;jsessionid=280BC744E0B14766CBA38787EFBA7421?sequence=1> (última consulta 23/06/2021) y elaboración propia.

### 4.3 Deducciones y bonificaciones en la cuota

Las deducciones y bonificaciones en el ISD a nivel estatal se encuentran reguladas en los artículos 23<sup>91</sup> y 23 bis<sup>92</sup> de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y son las siguientes:

- Deducción por doble imposición internacional (La cual desarrollaré a continuación)
- Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla (La cual no es objeto del presente trabajo)

En lo relativo a cuáles son las deducciones y bonificaciones estatales en el ISD, en el siguiente esquema vemos como se establece una diferenciación en el ISD respecto de aquellas deducciones aplicables a todo el territorio español y aquellas de ámbito autonómico que únicamente se aplicarán en el territorio propio de la Comunidad Autónoma, señalando que cada Comunidad Autónoma tiene competencias para establecer sus propias deducciones y bonificaciones (artículo 48.1 d) de la LTC/2009)<sup>93</sup>

---

<sup>91</sup> Artículo 23 de la LISD.: “1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

2. De acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las Comunidades Autónomas podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes.

En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado”.

<sup>92</sup> Artículo 23 bis de la LISD.: “1. En las cuotas de este impuesto derivadas de adquisiciones “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se efectuará una bonificación del 50 por 100 de la cuota, siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla y durante los cinco años anteriores, contados fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo.

No obstante, la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se elevará al 99 por ciento para los causahabientes comprendidos, según el grado de parentesco, en los grupos I y II señalados en el artículo 20 de esta ley.

2. En los supuestos de adquisiciones “inter vivos”, se aplicará una bonificación del 50 por 100 de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los inmuebles situados en Ceuta o Melilla. A los efectos de esta bonificación, tendrán la consideración de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

3. En el caso de las demás adquisiciones “inter vivos”, se aplicará una bonificación del 50 por 100 de la cuota que corresponda cuando el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla.

4. Para la aplicación de estas bonificaciones, se tendrán en cuenta las normas establecidas sobre residencia habitual y puntos de conexión en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía”.

<sup>93</sup> Artículo 48.1 d) de la Ley 22/2009.: “En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias sobre: d) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrá suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.”

DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES EN EL ISD		
CC.AA DE RÉGIMEN COMÚN	ESTATALES	CC.AA CON REGÍMENES FORALES
<ul style="list-style-type: none"> <li>Cada CC.AA establece sus deducciones y bonificaciones conforme a la normativa común en cesión de tributos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Deducción por doble imposición internacional</li> <li>Bonificación por hecho imponible ocurrido en Ceuta y Melilla</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>También establecen sus propias deducciones y bonificaciones conforme a las normas de cesión de tributos que corresponda a sus regímenes forales</li> </ul>

FUENTE: Iberley. *Deducciones y bonificaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

En cuanto a la deducción por doble imposición internacional, puede ser practicada por el contribuyente que tribute por obligación personal cuando perciba bienes ubicados en el extranjero. En este caso, tiene derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- 1) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- 2) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar. El tipo medio efectivo se define como la relación porcentual entre la cuota tributaria y la base liquidable.

Ahora bien, como ya hemos señalado anteriormente las Comunidades Autónomas pueden establecer sus propias deducciones y bonificaciones (detalladas en la siguiente tabla) debido a que tienen cedida la capacidad normativa por la LTC/2009 destacando que las deducciones y bonificaciones autonómicas tienen carácter supletorio a las estatales. Sin embargo, si estas suponen una mejora de las estatales pasarán a ser las de primera aplicación. A nivel de bonificaciones, son numerosas CC.AA las que la han establecido entre las cuales desatacan: Andalucía, Aragón, Asturias, Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Galicia, La Rioja, Madrid, Murcia y Valencia.

A nivel de deducciones, las CC.AA que las han establecido son: Aragón, Islas Baleares, Galicia y La Rioja.

CC.AA	BONIFICACIONES		DEDUCCIONES	
	<i>"Mortis causa"</i>	<i>"Inter vivos"</i>	<i>"Mortis causa"</i>	<i>"Inter vivos"</i>
ANDALUCÍA	Grupos I y II: 99%	Grupos I y II: 99% <sup>94</sup>		
ARAGÓN	Contribuyentes grupos I y II: 65% por adquisición de la vivienda habitual <sup>95</sup>	Grupos I y II: 65% siempre que BI <500.000€	Las cantidades pagadas como liquidación provisional o liquidación a cuenta sobre la herencia fiduciaria ➡ deducción <sup>96</sup>	
ASTURIAS	Herederos con discapacidad >65%: 100%. El patrimonio preexistente <402.678,11€:			
ISLAS BALEARES	Grupo I y II: 99% Grupo III: 70% <sup>97</sup>			Grupos I y II: da=CL-(BL x 0,07) <sup>99</sup>

<sup>94</sup> Para que esta bonificación tenga lugar son necesarios los siguientes requisitos:

- La donación debe hacerse en documento público

- Cuando el objeto de la donación sea metálico o cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación sólo resultará aplicable cuando el origen de los fondos esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado, en el propio documento público en que se formalice la transmisión, el origen de dichos fondos

<sup>95</sup> Para que esta bonificación tenga lugar son necesarios los siguientes requisitos:

- El valor de la vivienda deberá ser igual o inferior a 300.000€)

- El porcentaje de bonificación se aplicará sobre la cuota que corresponde al valor neto de la vivienda integrada en la base liquidable de la adquisición hereditaria.

- La bonificación está condicionada al mantenimiento de la vivienda adquirida durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese durante ese plazo.

<sup>96</sup> Para que esta deducción tenga lugar son necesarios los siguientes requisitos:

- La deducción se practicará en la autoliquidación que proceda por cada ejecución fiduciaria, hasta un importe igual a la cuota tributaria correspondiente a la misma, siempre y en la medida en que aquella incluya bienes que, directamente o por subrogación, hubieran conformado la base imponible de la liquidación a cuenta.

- El importe máximo de deducción por todas las ejecuciones fiduciarias será el efectivamente pagado por la liquidación a cuenta.

<sup>97</sup> Para que esta bonificación tenga lugar es necesario que se excedan del valor del bien inmueble que se ceda respecto de la pensión de alimentos vitalicia que el cesionario del bien constituya a favor del cedente.

<sup>99</sup> La deducción es el resultado de restar a la cuota líquida el importe resultante de multiplicar la base imponible por un tipo porcentual T del 7 por 100. Si el resultado de multiplicar la base liquidable por 0,07 es superior al importe de la cuota líquida, la cuantía de la deducción será 0.

	Grupo IV: 73% <sup>98</sup>			
CANARIAS	Grupo I: 99% independientemente cuota tributaria	Grupo I: 99% independientemente cuota tributaria Grupo II y II: 99% hasta 55.000€. <sup>100</sup> (Exceso ver anexo nº13)		
CANTABRIA	Grupos I y II: 100% Grupo III y IV: 90%	Grupos I y II: 100%		
CASTILLA-LA MANCHA	Grupos I y II: desde el 80% hasta el 100% (Ver anexo nº14) Beneficiario discapacidad >65%: 95%	Grupo I y II: desde el 85% hasta el 95% (Ver anexo nº15) Beneficiario discapacidad >65%: 95%		
CASTILLA Y LEÓN	Grupo I y II: 99%	Grupo I y II: 99% <sup>101</sup>		
CATALUÑA	Cónyuge: 99%, existen también bonificaciones para grupos I (Ver anexo			

<sup>98</sup> Para que las siguientes bonificaciones tengan lugar son necesarios los siguientes requisitos:

- El parentesco de la persona cesionaria del bien, respecto de la persona cedente, deberá ser uno de los que integran los grupos III o IV.

- La persona que cede el bien ha de ser mayor de 65 años o tener un grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por 100.

-Ha de tratarse de la primera cesión de un bien inmueble para el cedente a cambio de una pensión de alimentos vitalicia.

-El bien que se cede ha de tener un valor igual o inferior a 300.000€

-E bien cedido deberá mantenerse en el patrimonio del cesionario durante un plazo mínimo de 10 años desde la adquisición, excepto que el cesionario fallezca durante dicho plazo.

<sup>100</sup> Para que esta bonificación tenga lugar son necesarios los siguientes requisitos:

-La donación debe formalizarse en documento público, salvo que se trate de contratos de seguros.

-Esta bonificación no será aplicable a las donaciones que en los 3 años anteriores se hayan beneficiado de la misma, salvo que, en dicho plazo, se produzca su adquisición "*mortis causa*".

<sup>101</sup> Para que tenga lugar la bonificación son necesarios los siguientes requisitos:

-La donación se formalice en documento público.

-Si la donación consiste en metálico, depósito en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo debe estar debidamente justificado el origen de los fondos donados y se debe manifestar el origen de dichos fondos en el propio documento publico en que formalice la donación.

	nº16 y II (Ver anexo nº17)			
COMUNIDAD VALENCIANA	Grupo I: 75% Grupo II: 50% 75% en caso de discapacitados físicos >65%; o psíquica >33%			
EXTREMADURA	Grupo I y II: 99%			
GALICIA			Grupo I: 99%	
LA RIOJA			Grupo I y II: 99% si BL es <400.000€ Si BL>400.000€: 50%	Grupo I y II: 99% si BL es <400.000€ Si BL>400.000€: 50%
COMUNIDAD DE MADRID	Grupo I y II: 99% Grupo III (hermanos del causante): 15% Grupo III (tíos y sobrinos por consanguinidad): 10%	Grupo I y II: 99% <sup>102</sup> Grupo III (hermanos del causante): 15% Grupo III (tíos y sobrinos por consanguinidad): 10%		
MURCIA	Grupos I y II: 99%	Grupos I y II: 99%	Grupo I y II: 100% por fallecimiento del causante a consecuencia del terremoto	

FUENTE: *Elaboración propia*

Se pueden observar las grandes diferencias normativas existentes entre Comunidades Autónomas aunque existen aspectos en los cuales las diferencias no son muy acusadas como sucede para el grupo I, mientras que para el grupo II si que existen grandes diferencias ya que hay ciertas Comunidades Autónomas que

<sup>102</sup> Para que tenga lugar la bonificación son necesarios los siguientes requisitos:

--En todo caso la donación deberá formalizarse en documento público

-Cuando la donación sea en metálico o se realice en un depósito en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo es necesario que el origen de los fondos esté justificado y que en el documento público de formalización se manifieste el origen de los fondos.

bonifican el Impuesto en porcentajes próximos al 100% (véanse las Comunidades Autónomas de Andalucía, Islas Baleares, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Comunidad de Madrid o Murcia), otras lo bonifican en porcentajes similares pero hasta una cuantía de patrimonio determinada (véanse las Comunidades Autónomas de Aragón y Asturias) y otras en cambio no lo bonifican (véanse las Comunidades Autónomas de Galicia y La Rioja).

#### **4.4 Gestión del ISD**

La consideración de impuesto cedido del ISD supone que sean las Comunidades Autónomas las competentes para su gestión y liquidación tal y como se dispone en el artículo 34.1 de la LISD<sup>103</sup>.

Asimismo, las autonomías poseen potestades normativas, otorgadas la LTC/2009 en su artículo 54.1b)<sup>104</sup>, para regular aspectos sobre la gestión y liquidación del impuesto, y para aquellos casos en los que las Comunidades Autónomas no hayan regulado ningún aspecto relativo a esta materia, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 34.2 de la LISD<sup>105</sup>

A pesar de ello, la competencia para establecer como obligatorio el régimen de autoliquidación del Impuesto corresponde al Estado (artículo 34.3 de la LISD)<sup>106</sup>, el cual se ha encargado de establecer la autoliquidación obligatoria en las siguientes autonomías (artículo 34.4 de la LISD):

- Comunidad Autónoma de Andalucía
- Comunidad Autónoma de Aragón
- Comunidad Autónoma de Asturias
- Comunidad Autónoma de Islas Baleares
- Comunidad Autónoma de Canarias
- Comunidad Autónoma de Cantabria
- Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha
- Comunidad Autónoma de Castilla y León
- Comunidad Autónoma de Cataluña
- Comunidad Autónoma de Galicia

---

<sup>103</sup> Artículo 34.1 de la LISD.: “La competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo”.

<sup>104</sup> Artículo 54.1b) de la LTC/2009.: “La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta Sección, de la aplicación de los tributos, así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma en el siguiente tributo: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

<sup>105</sup> Artículo 34.2 de la LISD.: “Las Comunidades Autónomas podrán regular los aspectos sobre la gestión y liquidación de este impuesto según lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Cuando la Comunidad Autónoma no hubiese regulado dichos aspectos, se aplicarán las normas establecidas en esta Ley”.

<sup>106</sup> Artículo 34.3 de la LISD.: “No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la competencia para establecer como obligatorio el régimen de autoliquidación del Impuesto corresponde al Estado, que introducirá en la Ley del Impuesto las Comunidades Autónomas en las que se haya establecido dicho régimen.”

- Comunidad Autónoma de la Región de Murcia
- Comunidad de Madrid
- Comunidad Valenciana

Igualmente, también se encuentran obligados a presentar autoliquidación los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado, como ocurre con los residentes en Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o de terceros países.

En lo referente a la liquidación<sup>107</sup>, tal y como dispone el artículo 24 de la LISD<sup>108</sup>, cuando se trate de adquisiciones por causa de la muerte, el sujeto pasivo debe, en un plazo máximo de seis meses (contados a partir del devengo del tributo, que se recuerda que es el día de la muerte del causante), presentar: bien la autoliquidación del mismo, llevando a cabo los cálculos necesarios para su determinación, bien la correspondiente declaración, para que sean los órganos autonómicos competentes los que, con los datos proporcionados por los causahabientes, calculen la respectiva cuota tributaria.

Mientras que, para el caso de las donaciones, este plazo será de treinta días hábiles a contar desde el siguiente a aquel en que se acusa el acto o contrato. En cualquier caso, la Administración podrá revisar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación previstos en el artículo 57 de la LGT<sup>109</sup>.

<sup>107</sup>M.E MANZANO SILVA, ob. cit. “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Madrid, Tecnos, 2020, págs. 398-400

<sup>108</sup> Artículo 24 de la LISD.: “1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil.

No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

2. En las transmisiones lucrativas “inter vivos” el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato”.

<sup>109</sup> Artículo 57 de la LGT.: “1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 2 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

Se debe tener en cuenta que los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto pueden solicitar una prórroga para la presentación o la autoliquidación de otros seis meses más con la condición de que la solicitud se registre dentro de los cinco primeros meses del plazo y se adjunte una certificación del acta de defunción del causante. En la solicitud se hará constar su nombre, domicilio y grado de parentesco con el causante además de la situación y valor aproximado de los bienes y derechos y los fundamentos que llevan a presentar la solicitud. La Administración dispondrá de un mes para notificar una resolución, transcurrido el cual, sin que medie la misma, se entenderá concedida la prórroga.

Debido a ello, la LISD ante la dificultad de solvencia que pueden presentarse para el contribuyente en el pago del impuesto, dado que el impuesto tiene que producirse antes de recibir los bienes y derechos transmitidos, permite en su artículo 35.1<sup>110</sup> que se practique una autoliquidación parcial del impuesto a los efectos únicamente de cobrar seguros de vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo y supuestos análogos a los citados anteriormente.

Estas liquidaciones parciales se caracterizarán como dispone el artículo 35.3 de la LISD<sup>111</sup> como ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate y ello supone que su cuantía pueda ser descontada del resultado final. Igualmente cabe la posibilidad de que el pago de la deuda tributaria se lleve a cabo mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural (artículo 36.3 de la LISD)<sup>112</sup>,

En lo relativo a la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago el artículo 38 de la LISD<sup>113</sup> señala que los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el aplazamiento por plazo

---

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley”.

<sup>110</sup> Artículo 35.1 de la LISD.: “Los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar que se practique una liquidación parcial del Impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallaren en depósito y demás supuestos análogos”.

<sup>111</sup> Artículo 35.3 de la LISD.: “Las liquidaciones parciales tendrán el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate”.

<sup>112</sup> Artículo 36.3 de la LISD.: “El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69,2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español”.

<sup>113</sup> Artículo 38 de la LISD.: “1. Los órganos competentes para la gestión y liquidación del Impuesto podrán acordar el aplazamiento, por término de hasta un año, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas y se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implicará la obligación de abonar el interés de demora correspondiente.

de un año, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización para el abono de las cuotas liquidadas y se solicite antes de expirar el plazo de pago. Esta posibilidad de aplazar el pago trae consigo la obligación de abonar el interés de demora correspondiente. En los mismos casos y con las mismas condiciones podrán acordar el fraccionamiento de pago en cinco anualidades como máximo, siempre que se preste garantía suficiente del cumplimiento de la obligación.

Por último, en cuanto al régimen sancionador previsto en el artículo 40 de la LISD<sup>114</sup> se remite a la LGT, pero especifica como infracción grave el incumplimiento de la obligación de valoración de los bienes y derechos que se encuentren incluidos en la declaración del impuesto, y establece una sanción mediante una multa pecuniaria de 500€ la cual alcanzará los 1.000€ si se repite su comisión.

## 5. LA PROBLEMÁTICA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.

El ISD en España, toma en consideración la residencia del causante y la del adquirente<sup>115</sup> (heredero, legatario o donatario), igualmente también otorga relevancia al lugar de ubicación de los bienes inmuebles en supuesto de adquisiciones gratuitas, y todas estas circunstancias suponen importantes diferencias en cuanto al régimen fiscal aplicable.

Ello se hace, mediante dos vías. Por un lado, porque establece dos modalidades de impuesto con regulaciones no idénticas en función de que el sujeto pasivo sea residente o no residente en España, suponiendo la consecuencia de las llamadas obligación personal y obligación real de contribuir. Y, por otro lado, porque en el caso de los sujetos pasivos residentes en España (es decir, en el de la obligación personal de contribuir), al configurarse el impuesto como un impuesto cedido a las CC.AA, supone que existan tantos diferentes ISD como CC.AA.

---

2. En los mismos supuestos y condiciones podrán acordar el fraccionamiento de pago, en cinco anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine.

3. Asimismo, podrá acordarse el aplazamiento del pago, en las mismas condiciones a que hacen referencia los números anteriores, hasta que fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión”.

<sup>114</sup> Artículo 40 de la LISD.: “1. Las infracciones tributarias del impuesto regulado en esta ley serán calificadas y sancionadas con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta ley.

2. El incumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado 2 del artículo 18 de esta ley se considerará infracción grave y la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce la comisión repetida de infracciones tributarias.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria”.

<sup>115</sup> CORDERO GONZÁLEZ, E.A. *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español*, Aranzadi, Madrid, 2020, págs. 188-189

Son tres los ámbitos (los cuales a continuación procederé a su desarrollo) donde se plantea la problemática: en primer lugar, dentro de España; en segundo lugar, dentro de una misma Comunidad Autónoma; y, en tercer lugar, fuera de España.

### ***5.1 Diferencias territoriales dentro de España entre Comunidades Autónomas***

El origen de la situación actual en la que se encuentra España tiene su fundamento en las amplias competencias normativas que poseen las CC.AA fundamentalmente desde el año 2001<sup>116</sup>.

El ejercicio de estas competencias normativas ha supuesto importantes diferencias en la imposición sobre sucesiones y donaciones aplicables en unas u otras CC.AA. Esta situación de desigualdad o de discriminación entre los sometidos a tributación en una u otra Comunidad Autónoma tiene difícil solución desde la perspectiva de una posible inconstitucionalidad de la normativa correspondiente.

Debido a que, al tratarse de diferencias derivadas del ejercicio de distintos poderes legislativos, entraría en juego el principio de autonomía, que evitaría la existencia de vulneración alguna del principio de igualdad. En este sentido, ya señaló el T.C: *“la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias (...) Y sí, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los residentes de cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1,9.2,14,139.1 y 149.1.1ª de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (...)”* (Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ.10º) (RTC 1987,37).

Por ello, la única solución a esta problemática y discutible situación actual vendría por una reforma normativa que estableciera un margen de actuación comunitario menor que el actual en la que, en cualquier caso, podrían mantenerse algunas competencias normativas de las CC.AA en relación con el ISD. Señalar en este sentido, la propuesta de la Comisión Lagares en su Informe del año 2014, para que *“la normativa estatal fijara unos límites mínimos y máximos, dentro de los cuales pudieran moverse las capacidades normativas autonómicas”*.

Esta misma idea de una necesaria homogeneidad y uniformidad normativa en el ISD está presente en el ordenamiento jurídico alemán, pero en Alemania pese a que la recaudación de este impuesto se atribuye en su integridad a los Estados Federados, de forma semejante a lo que ocurre en España con la cesión

---

<sup>116</sup>E.A CORDERO GONZÁLEZ, ob. cit. *“Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español”*, págs. 190-192

de su rendimiento a las CC.AA, sin embargo, la regulación normativa es íntegramente federal y por ello única y común en todo el territorio alemán.

### ***5.2 Diferencias dentro de una misma Comunidad Autónoma entre residentes y no residentes***

Igualmente, también se deben afrontar importantes diferencias entre los residentes y los no residentes en una C.A<sup>117</sup>, según lo previsto en la normativa propia de dicha C.A en relación con el ISD. Porque, como señaló el T.C en su sentencia 60/2015 (RTC 2015,60), *“no estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma”* (FJ. 5º)

Esto ocurría en la normativa de la Comunidad Valenciana de hace algunos años, en la que una bonificación del 99% en las adquisiciones “mortis causa” por parte de parientes del causante de los grupos I y II (descendientes, ascendientes y cónyuge), era únicamente aplicables a los adquirentes que tuvieran la residencia habitual en la Comunidad Valenciana. Se excluía así de este importante beneficio fiscal a los herederos o legatarios descendientes, ascendientes o cónyuge de la persona fallecida que tuvieran su residencia habitual fuera de esta C.A, pese a ser también de aplicación a los mismos la normativa valenciana al residir el causante en esta comunidad.

La diferencia de trato era tan relevante y las consecuencias tributarias concretadas en el impuesto a pagar de ser o no residente en la C.A eran tan distintas que supuso el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad contra esta normativa (Auto del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2013 rec.4209/2011), resuelta por el T.C en su sentencia 60/2015 (RTC 2015,60), en relación a una misma herencia y con una misma porción hereditaria percibida por cada uno de los tres hermanos que eran los herederos, el no residente en la Comunidad Valenciana debía pagar 202.210,86€ frente a los 1.985,96 y 2.184,55€ que correspondía satisfacer a los hermanos.

El T.C en esta sentencia del año 2015, declaró inconstitucional esta regulación normativa por vulneración del principio de igualdad y llega a esta conclusión entendiendo en primer lugar que, *“la situación de un heredero (descendiente) que residen en la Comunidad Valenciana respecto a la de otro heredero (también descendiente) que no reside en la Comunidad Valenciana, con relación a una misma herencia y causante (con residencia fiscal al momento del fallecimiento en la Comunidad Valenciana), en orden al pagado del impuesto sobre sucesiones que para uno y para otro se devenga, es objetivamente comparable”* “Y, en segundo lugar, porque no existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual que dispensa la normativa a una y otra situación, de modo que la residencia ha pasado a convertirse en un elemento de discriminación.

---

<sup>117</sup> E.A CORDERO GONZÁLEZ, ob. cit. *“Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español”*, págs. 193-195

El mismo resultado de inconstitucionalidad ha llegado el T.C en su sentencia 52/2018, donde la C.A de Castilla-La Mancha preveía la residencia del sujeto pasivo en esta comunidad como requisito para aplicar una bonificación del 95% a las transmisiones gratuitas “*inter vivos*” a los sujetos pasivos incluidos en los grupos de parentesco I y II (descendientes, ascendientes y cónyuge), lo que era relevante en los supuestos de donaciones de bienes inmuebles situados en este territorio, ya que sería entonces cuando se aplicaría la normativa autonómica castellano-manchega.

### ***5.3 Diferencias en relación con no residentes o con bienes inmuebles situados fuera de España***

Una perspectiva distinta que también se debe tomar en consideración, es la que se tienen que tomar en relación con las diferencias de tributación que se producen en el ISD español respecto a aquellos supuestos en los que no puede aplicarse la normativa de ninguna CC.AA, sino que por el contrario se aplica obligatoriamente la normativa estatal.<sup>118</sup>

La aplicación obligatoria de la normativa estatal se produce en relación con los contribuyentes no residentes en España, a los que afectaba la obligación real de contribuir: los causahabientes o donatarios no residentes en España. Igualmente, la normativa del Estado se aplicaba en los supuestos en los que pese a estarse ante contribuyentes residentes en España, sometidos, por tanto, a la obligación personal de contribuir, no podía entenderse atribuido el rendimiento del impuesto a ninguna C.A a partir de los puntos de conexión previstos a tal efecto.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014,222), consideró que la normativa española vulneraba las exigencias del Derecho de la Unión Europea, esencialmente los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>119</sup> y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo<sup>120</sup>, sobre la libre circulación de capitales.

Estas situaciones de discriminación inadmisibles desde la perspectiva de la libre circulación de capitales, denunciadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, han intentado corregirse por el legislador

---

<sup>118</sup> E.A CORDERO GONZÁLEZ, ob. cit. “*Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español*”, págs. 196-198

<sup>119</sup> Artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.: “1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.”

<sup>120</sup> Artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.: “En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el Anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo.”

español previéndose el derecho del contribuyente a aplicar la normativa, habitualmente más favorable, de la C.A correspondiente, de conformidad a determinados criterios. Pero ello se ha llevado a cabo de forma más restrictiva al referirse únicamente a los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España.

Pese a ello, recientemente el Tribunal Supremo en una sentencia de 19 de febrero de 2018 (rec. 62/2017), ha dispuesto que también es aplicable la doctrina contenida en aquella sentencia a los residentes extracomunitarios.

En la tabla que a continuación se detalla se observan las diferentes soluciones a las diferencias de trato entre residentes y no residentes:

Supuesto	Tratamiento fiscal
Adquisición de bienes y derechos mortis causa, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo, distinto de España	Los contribuyentes tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la CC.AA en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situado en España. Si no hay ningún bien o derecho situado en España, se aplicada a cada sujeto pasivo la normativa de la CC.AA en que resida.
Adquisición de bienes y derechos mortis causa, si el causante hubiera sido residente en una CC.AA	Los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la CC.AA de residencia del causante.
Adquisición inter vivos de bienes inmuebles situados en España	Los contribuyentes no residentes, que sean residentes de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la CC.AA donde radiquen los bienes inmuebles.
Adquisición inter vivos de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España.	Los contribuyentes residentes en España tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la CC.AA en la que residan.
Adquisición inter vivos de bienes muebles situados en España.	Los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la CC.AA donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor numero de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

FUENTE: Lefebre, F. (Ed) (2017): *Memento Fiscal ISD*

Finalmente, a la hora de determinar donde debe cumplir las obligaciones tributarias el contribuyente, los no residentes deben tributar en Madrid y les será de aplicación la normativa estatal. A continuación, se determina cómo se debería de contribuir dependiendo del lugar de residencia.

### Sucesión. Hecho imponible artículo 3.a) Ley

Causante	Causahabiente (Sujeto pasivo)	Competencia	Normativa
Residente	Residente	CA de residencia del causante	CA de residencia del causante
Residente	No residente No residente EEE	Estatal	Estatal
Residente	No residente Residente EEE	Estatal	Opción: -Estatal -CA de residencia causante
No residente No residente EEE	Residente	Estatal	Estatal
No residente Residente EEE	Residente	Estatal	Opción: -Estatal -CA con el mayor valor de los bienes situados en España, y si no hay bienes en España, CA en la que es residente
No residente No residente EEE	No residente	Estatal	Estatal
No residente Residente EEE	No residente	Estatal	Opción: -Estatal -CA con el mayor valor de los bienes situados en España.

Fuente: AEAT

Si tiene la residencia en territorio español se procederá a la aplicación de la normativa del IRPF. Mientras que, si es residente en territorio español, residencia en una CC.AA se aplicará la norma de la Ley de Financiación de la CC.AA.

En definitiva, así queda reflejada la situación para los contribuyentes que obtengan adquisiciones lucrativas en España, tanto en el caso de que sean residentes como si no lo son.

#### 5.4 Necesidad de revisar el modelo de cesión del ISD

Resulta imprescindible un cambio en el modelo de cesión del ISD con el objetivo de corregir las desigualdades entre las C.AA en situaciones análogas que se observan a lo largo del presente trabajo las cuales no encuentran causas objetivas que lo legitimen. Igualmente, sería deseable que la revisión de la cesión del ISD se realizará en el contexto de una remodelación integral del sistema de financiación de las CC.AA, dotándola de la necesaria coherencia.

Son varias las posibles soluciones<sup>121</sup>, en términos generales, cabría la posibilidad de desaparición del ISD hasta su recuperación por parte del Estado, suponiendo un retorno a la situación anterior a la cesión, pero ello supondría enormes problemas de orden político y jurídico. Por ello, nos vamos a detener en dos posibles fórmulas de revisión del modelo de cesión:

- 1) Que el Estado reformara el ISD, y a través de la recuperación de las competencias normativas estableciera una normativa común del impuesto, manteniendo la cesión a las CC.AA tanto de los rendimientos como de las competencias de gestión. Ello supondría un tratamiento uniforme de los contribuyentes evitando la competencia fiscal entre territorios de régimen fiscal común y al ser las CC.AA las competentes para la gestión del tributo se verían obligadas a realizar una eficaz administración.
- 2) Una intervención estatal de menor intensidad, manteniendo unas facultades normativas de las CC.AA sobre el ISD más reducidas. En este supuesto, el Estado llevaría a cabo una función armonizadora de los elementos esenciales del impuesto fijando el hecho imponible, los grupos de parentesco y sus integrantes, la determinación de la base imponible y las reducciones aplicables y los tipos de gravamen básicos.

## 6. CONCLUSIONES.

Una vez que se ha llevado a cabo un estudio del ejercicio por las CC.AA de las competencias normativas cedidas en el ISD, se pueden deducir las siguientes conclusiones:

- **Los recursos financieros de las CC.AA:** los impuestos estatales cedidos son unos de los principales recursos financieros de las CC.AA, siendo la LOFCA quien se encarga de establecer los aspectos fundamentales del régimen jurídico a través del cual se efectuará la cesión a las CC.AA, siendo necesario señalar que la atribución de las competencias normativas no se encontraba prevista en la redacción original de la LOFCA. Otra norma también de relevancia en la cesión de tributos es la Ley 22/2009 la cual establece el régimen jurídico en su integridad.
- **El ISD como impuesto cedido:** el ISD se trata de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas remitiéndose su régimen jurídico como hemos expuesto con anterioridad a la ley 22/2009, pudiendo asumir las Comunidades Autónomas las siguientes competencias normativas: reducciones en la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones de la cuota y la gestión del impuesto.
- **El ISD como impuesto justificado:** El Impuesto de Sucesiones y Donaciones como se ha venido diciendo se trata de un impuesto que grava las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado y cualquier otro título sucesorio. Esta adquisición se caracteriza por ser o bien “*mortis causa*” tratándose

---

<sup>121</sup>J.A CHAMORRO Y ZARZA, ob. cit. “*Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*”, pág. 175

en este supuesto de una sucesión o bien “*inter vivos*” tratándose de una donación. Todo ello supone que se trate de un impuesto justificado gravando especialmente las transmisiones de gran cuantía y no suponiendo en ningún caso una doble tributación. Pero en España este impuesto se encuentra en entredicho, infringiéndose en multitud de ocasiones los principios tributarios de generalidad (dependiendo de la Comunidad Autónoma en la que se resida se tributa o no) y de igualdad (existiendo un trato diferenciado) previstos en el artículo 31.1 de la C.E.

- **Desigualdad entre CC.AA:** las Comunidades Autónomas como se observa a lo largo del trabajo han ejercido esas competencias normativas de manera desigual observándose así notables diferencias entre las Comunidades Autónomas como consecuencia de la cesión por parte del Estado de la capacidad normativa y de la gestión del tributo. Lo cual provoca que muchos de los contribuyentes decidan trasladar su residencia a una Comunidad Autónoma donde la tributación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es menor llegando incluso a casi una “completa” exoneración hablándose así del denominado “dumping fiscal”, generándose diferencias entre los contribuyentes que en ningún caso están justificadas. Véanse en este sentido las Comunidades Autónomas de Castilla y León (la cual aprobó recientemente la práctica eliminación del citado impuesto, en concreto el 8 de mayo de 2021 mediante Ley 3/2021) y la Comunidad de Madrid.
- **Diferente tratamiento a las transmisiones:** A la hora de examinar las diferentes transmisiones “*mortis causa*” o “*inter vivos*”, se puede observar como hay un trato favorecedor a transmisiones “*mortis causa*” ello es consecuencia de que muchas reducciones y bonificaciones únicamente se aplican a éstas
- **Necesidad de armonización:** las desigualdades expuestas anteriormente suponen que lo ideal fuera reformular la potestad normativa de las Comunidades Autónomas siendo el Estado quien fijará el hecho imponible, los grupos de parentesco y sus integrantes, así como la determinación de la base imponible y las reducciones aplicables y los tipos de gravamen básicos. Las Comunidades Autónomas por su parte, podrían mantener ciertas competencias normativas para la modificación del mínimo exento, de algunas reducciones de la base imponible y del tipo de gravamen estando sujetas a las condiciones y límites fijados por el Estado el cual podría establecer unos porcentajes máximos y mínimos de alteración.
- **Reforma del ISD:** por todo ello, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones necesita una urgente reforma debido a la diferencia de trato existente entre los contribuyentes y a la pérdida de la finalidad redistributiva, esta reforma tendría como objetivo asegurar los principios de generalidad e igualdad que la C.E pone de relieve ya que de lo contrario el ISD estaría condenado a su desaparición a largo plazo.

En mi opinión, considero que no debería de prescindirse de un impuesto que favorece la redistribución de la riqueza ya que las herencias lo que permiten es una mayor concentración del patrimonio y si este

impuesto lo que hace es gravarlas de forma progresiva, se alcanza una mayor distribución de la riqueza. Igualmente, tampoco considero que exista una doble tributación porque lo que se grava es el incremento del patrimonio que le supone al causahabiente.

Ello supone que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones necesite una urgente reforma, siendo a mi parecer la centralización del Impuesto de Sucesiones y Donaciones la solución más adecuada para acabar con las diferencias de trato, otorgando al Estado de nuevo las competencias normativas siendo éste quien fije un mínimo común para todas las Comunidades Autónomas evitando así que las autonomías lleven a cabo una auténtica “guerra fiscal”.

## 7. BIBLIOGRAFÍA.

- CACHO MURIEL, A. *La descoordinación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España: problemas actuales y retos de las competencias autonómicas sobre este tributo*. ICADE, Madrid, 2019.
- CHAMORRO Y ZARZA, J.A. *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones como paradigma de la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas: hacia la necesaria reforma del modelo de cesión*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.
- CHECA GONZÁLEZ, C. *La supresión sobre Sucesiones y Donaciones*. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- CORDERO GONZÁLEZ, E.M, *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español. Problemas de justicia en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Aranzadi, Madrid, 2020
- FALCON Y TELLA, R. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Autónomas*. Civitas, Madrid, 1988.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 1998.
- GARCÍA-MONCÓ, A.M. *Autonomía Financiera de las Comunidades Autónomas*. Lex Nova, Valladolid, 2000.
- HERRERA MOLINA, P.M. *Los puntos de conexión en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. UNED, 2013
- MANZANO SILVA, M.E. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Derecho tributario: parte especial. Tecnos, Madrid, 2000.
- MOSQUERA PENA, J.A. *Los puntos de conexión en los impuestos cedidos*. Tesis doctoral, Universidad de Vigo, 2017.
- MUSGRAVE, R Y MUSGRAVE, P. *Hacienda Pública: teórica y aplicada*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- ORTEGA MACÍAS, T. *El gravamen de las sucesiones en España: las desigualdades entre Comunidades Autónomas*. Trabajo Fin de Grado, Universidad de Valladolid, 2019.
- PORTILLO NAVARRO, M.J. *La situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Especial referencia a la transmisión de la empresa familiar*. Tecnos, Madrid, 2000.

- VEGA HERRERO, M. *El principio de coordinación financiera en la Hacienda Regional*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- VILLARÍN LAGOS, M. *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*. Lex Nova, Valladolid, 2000.

## 7.1 ENLACES DE PÁGINAS WEB.

<https://www.arcoabogados.es/es/articulo-legal/el-principio-de-igualdad-en-materia-tributaria>

<https://www.boe.es/buscar/pdf/1978/BOE-A-1978-31229-consolidado.pdf> (Constitución Española)

<https://www.boe.es/buscar/pdf/1980/BOE-A-1980-21166-consolidado.pdf> (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas)

<https://www.boe.es/buscar/pdf/2009/BOE-A-2009-20375-consolidado.pdf> (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)

<https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf> (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)

<https://www.boe.es/buscar/pdf/1987/BOE-A-1987-28141-consolidado.pdf> (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)

<https://www.boe.es/buscar/pdf/1991/BOE-A-1991-27678-consolidado.pdf> (Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)

<https://reaf.economistas.es/Contenido/REAF/Informes/Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20Autonómica%20y%20Foral%202021.pdf>

(Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021. Economistas. Consejo general REAF asesores fiscales. Madrid, marzo de 2021.[Consulta: 2 marzo.2021]

[https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/09/PROPUESTAS-REFORMA-IMPUESTOS-PATRIMONIO\\_SUCESIONES\\_DONACIONES.pdf](https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/09/PROPUESTAS-REFORMA-IMPUESTOS-PATRIMONIO_SUCESIONES_DONACIONES.pdf)

<https://www.iberley.es/temas/cesion-impuesto-sobre-sucesiones-donaciones-comunidades-autonomas-25731>

<https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/10/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones-2.pdf>

## 8. ANEXOS.

### ANEXO N°1:

- Reducción por la adquisición de la vivienda habitual: se aplicarán los siguientes porcentajes dependiendo del valor real del inmueble.

Valor real neto del inmueble en la base imponible de casa sujeto pasivo (€)	Porcentaje de reducción
Hasta 123.000,00	100 %
Desde 123.000,00 hasta 152.000	99 %
Desde 152.000,01 hasta 182.000	98 %
Desde 212.000,01 hasta 242.000	96 %
Más de 242.000	95 %

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*

### ANEXO N°2:

- Reducción por adquisición de la vivienda habitual cuando la adquisición se mantenga durante los 3 años siguientes al fallecimiento del causante conforme se establece a continuación:

Valor real inmueble €	Reducción %
Hasta 90.000	99 %
De 90.000,01 a 120.000	98 %
De 120.000,01 a 180.000	97 %
De 180.000,01 a 240.000	96 %
Más de 240.000	95 %

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*

### ANEXO N°3:

- Por grupos de parentesco:

-Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptadores menores de 21 años:

Edad	Reducción	Límite
Menores de 10 años	100 %	138.650,00 €
Entre 10 y 15 años	100 %	92.150,00 €
Entre 15 y 18 años	100 %	57.650,00 €
Entre 18 y 21 años	100 %	40.400,00 €

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*

-Grupo II: adquisiciones por descendientes y adaptaciones de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

Cónyuge	Hijos o adoptados	Resto de descendientes, ascendientes o adoptantes
40.400,00€	23.125,00 €	18.500,00 €

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*

### ANEXO N°4:

- A partir del día 1 de febrero de 2020 reducción para las donaciones de bienes incluidos en el Catálogo del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha a favor de ciertas entidades tal y como se expresa a continuación:

Tiempo cesión	Reducción
Cesiones permanentes	100 %
Cesiones de más de 20 años	95 %
Cesiones de más de 10 años	75 %
Cesiones de más de 5 años	50 %

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*

## ANEXO N°5:

- Reducción en adquisiciones “*mortis causa*” de la vivienda habitual:

Valor real del inmueble €	Porcentaje de reducción
Hasta 122.000	100 %
Desde 122.000,01 hasta 152.000	99 %
Desde 152.000,01 hasta 182.000	98 %
Desde 182.000,01 hasta 212.000	97 %
Desde 212.000,01 hasta 242.000	96 %
Más de 242.000	95 %

FUENTE: *La situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Especial referencia a la transmisión de la empresa familiar. María José Portillo Navarro.*

## ANEXO N°6:

- Reducción por la adquisición de la vivienda habitual por el causante con un máximo de 600.000€ por descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, dicha reducción se practicará conforme se expresa a continuación:

Valor real del inmueble	Reducción %
Hasta 150.000€	99 %
Entre 150.000,01€ y 300.000,00€	97 %
Más de 300.000,00€	95 %

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*

## ANEXO N°7:

- Coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente en adquisiciones “*mortis causa*”

Patrimonio preexistente €	Grupos I y II	Grupo III (Colaterales de 2º y 3º por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad)	Grupo III (Colaterales de 2º y 3º por afinidad)	Grupo IV
De 0 a 400.000	1,0000	1,2706	1,6575	1,7000

De 400.000 a 2.000.000	1,0500	1,3341	1,7000	1,7850
De 2.000.000 a 4.000.000	1,1000	1,3977	1,7850	1,8700
Más de 4.000.000	1,200	1,5247	1,9550	2,0400

FUENTE: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.

#### ANEXO N°8:

- Tabla de coeficientes multiplicadores en adquisiciones “*inter vivos*”

Patrimonio preexistente €	Grupos I y II	Grupos III (Colaterales de 2º y 3º por consanguinidad, ascendentes y descendientes por afinidad)	Grupo III (Colaterales de 2º y 3º por afinidad)	Grupo IV
De 0 a 400.000	1,0000	1,5882	1,9500	2
De 400.000 a 2.000.000	1,0500	1,6676	2,0000	2,1
De 2.000.000 a 4.000.000	1,1000	1,7471	2,1000	2,2
Más de 4.000.000	1,2000	1,9059	2,3000	2,4

FUENTE: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.

#### ANEXO N°9:

- Coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente

Euros	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 403.000	1,0000	1,5882	2,0000
De 403.000,01 a 2.007.000	1,0500	1,6676	2,1000
De 2.007.000,01 a 4.020.000	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.000	1,2000	1,9059	2,4000

FUENTE: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.

#### ANEXO N°10:

- Coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente

Patrimonio preexistente €	Grupos I y II (Descendientes, cónyuges y ascendientes)	Grupo III (Colaterales de 2º y 3º ascendientes y descendientes por afinidad)	Grupo IV (Colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños)
De 0 a 500.000	1,0000	1,5882	2,0000
De 500.000,01 a 2.000.000	1,1000	1,5882	2,0000
De 2.000.000,01 a 4.000.000	1,1500	1,5882	2,0000
Más de 4.000.000	1,200	1,5882	2,0000

FUENTE: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.

#### ANEXO N°11:

- Coeficiente multiplicador en función del patrimonio preexistente

Patrimonio preexistente €	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0000	1,5882	2,0000
De 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,0000	1,7471	2,2000
Más de 4.020,770,98	1,0000	1,9059	2,40000

FUENTE: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.

#### ANEXO N°12:

- Coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente (se aplica la misma tanto para sucesiones como para donaciones)

Patrimonio preexistente en €	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 403.000	1,00	1,5882	2,00
De más de 403.000 a 2.008.000	1,0500	1,6676	2,1000

Patrimonio preexistente en €	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De más de 2.008.000 a 4.021.000	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 4.021.000	1,2000	1,9059	2,4000

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*

- Coeficientes y multiplicadores. Se aplica la misma tanto para sucesiones como para donaciones.

### ANEXO N°13:

- Bonificaciones en adquisiciones “*mortis causa*”

Importe de la cuota tributaria	Porcentaje %
>55.000€<65.000€	90
>65.000€<95.000€	80
>95.000€<125.000€	70
>125.000€<155.000€	60
>155.000€<185.000€	50
>185.000€<215.000€	40
>215.000€<2450.000€	30
>245.000€<275.000€	20
>275.000€<305.000€	10

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*

### ANEXO N°14:

- Bonificaciones en adquisiciones “*mortis causa*”

• Base liquidable	Bonificación
<175.000	100 %
>=175.000 y <225.000	95 %
>=225.000 y < 275.000	90 %
>=275.000 y <300.000	85 %
>=300.000	80 %

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*

## ANEXO N°15:

- Bonificaciones en adquisiciones “*inter vivos*”

• Base liquidable	Bonificación
<120.000	95 %
>=120.000 y <240.000	90 %
>=240.000	85 %

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*

## ANEXO N°16

- Bonificación para los grupos I

Base imponible Hasta €	Bonificación %	Resto base imponible Hasta €	Bonificación marginal %
0,00	0,00	100.000,00	99,00
100.000,00	99,00	100.000,00	97,00
200.000,00	98,00	100.000,00	95,00
300.000,00	97,00	200.000,00	90,00
500.000,00	94,20	250.000,00	80,00
750.000,00	89,47	250.000,00	70,00
1.000.000,00	84,60	500.000,00	60,00
1.500.000,00	76,40	500.000,00	50,00
2.000.000,00	69,80	500.000,00	40,00
2.500.000,00	63,84	500.000,00	25,00
3.000.000,00	57,37	En adelante	20,00

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*

## ANEXO N°17

- Bonificación para los grupos II con la excepción de los cónyuges

Base imponible Hasta €	Bonificación %	Resto base imponible Hasta €	Bonificación marginal %
0,00	0,00	100.000,00	60,00
100.000,00	60,00	100.000,00	55,00

<b>Base imponible Hasta €</b>	<b>Bonificación %</b>	<b>Resto base imponible Hasta €</b>	<b>Bonificación marginal %</b>
200.000,00	57,50	100.000,00	50,00
300.000,00	55,00	200.000,00	45,00
500.000,00	51,00	250.000,00	40,00
750.000,00	47,33	250.000,00	35,00
1.000.000,00	44,25	500.000,00	30,00
1.500.000,00	39,50	500.000,00	25,00
2.000.000,00	35,88	500.000,00	20,00
2.500.000,00	32,70	500.000,00	10,00
3.000.000,00	28,92	En adelante	0,00

FUENTE: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral. REAF.*