



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Título del Trabajo Fin de Grado: Desaparición o reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Presentado por:

Alejandra Pereda Ricote

Tutelado por:

Antonio Arenales

Resumen:

El impuesto de sucesiones y donaciones ha sido objeto de debate en España en los últimos tiempos. Constituye uno de los impuestos más controvertidos de todo el sistema tributario español y, debido a las diferentes normativas autonómicas, se ha convertido en una figura clave tanto en el debate social como político.

Las posturas doctrinales en relación con el impuesto varían desde la supresión total como hasta una reforma para aumentarlo y armonizarlo a nivel nacional. Es común la búsqueda de esa armonización entre las comunidades autónomas ya sea desde una postura u otra.

Se han planteado también problemas constitucionales, como la distribución de competencias o el principio de igualdad, lo que genera incertidumbre en cuanto a su aplicación además de una sensación de inseguridad jurídica y desigualdad entre los ciudadanos.

Es por ello por lo que la politización del impuesto ha sido evidente, los partidos políticos se posicionan a favor o en contra buscando así satisfacer esa sensación de injusticia que existe en torno a esta figura, ya sea por las desigualdades entre unas comunidades y otras o, desde la otra vertiente, por su posible supresión y con ello el aumento del desequilibrio social al no producirse una redistribución de la riqueza.

Abstract:

The inheritance and gift tax has been the subject of debate in Spain in recent times. It is one of the most controversial taxes in the entire Spanish tax system and, due to the different regional regulations, has become a key figure in both social and political debate.

Doctrinal positions on the tax range from total abolition to reform to increase and harmonize it at the national level. It is common to seek this harmonization between the autonomous communities either from one position or another.

Constitutional problems have also arisen, such as the distribution of competences or the principle of equality, which generates uncertainty as to its application as well as a feeling of legal insecurity and inequality among citizens.

That is why the politicization of the tax has been evident, the political parties position themselves in favor or against seeking to satisfy that feeling of injustice that exists around this figure, either by the inequalities between some communities and others or, from the other side, by its possible suppression and with it the increase of the social imbalance in the absence of a redistribution of wealth.

ÍNDICE:	página
<i>CAPÍTULO PRIMERO.</i>	5
<i>1. INTRODUCCIÓN. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA.</i>	5
1.1 Origen y evolución histórica.	6
1.2 Actualidad	9
<i>2. FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES</i>	12
2.1 Puntos de controversia y posibles modificaciones:	13
2.1.1 BASE IMPONIBLE.	13
2.1.1 TIPOS IMPOSITIVOS.	14
2.1.3 BONIFICACIONES ADICIONALES:	16
2.1.4 BASE IMPONIBLE:	18
<i>3. Régimen del impuesto y comparativa entre las CCAA.</i>	21
3.1 Puntos de conexión.	23
3.2 Grupos de parentesco.	24
3.3 Regulación propia de las diferentes CCAA.	25
3.3.1 Galicia:	25
3.3.2 Asturias:	26
3.3.3 Cantabria:	27
3.3.4 Castilla y León:	28
3.3.5 Madrid:	29
3.3.6 Aragón:	31
3.3.7 Cataluña:	31
3.3.8 Extremadura:	32
3.3.9 Castilla- La Mancha:	33
3.3.10 Andalucía:	34
3.3.11 Comunidad Valenciana:	36
3.3.12 Murcia:	37
3.3.13 La Rioja:	37

4. EL SUPUESTO ÉXODO FISCAL:	39
5. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.	41
5.1 Principio de igualdad y de generalidad:	41
5.2 Principio de progresividad y no confiscatoriedad:	43
6. POLITIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES	44
7. EL IMPUESTO EN EUROPA	46
8. CONCLUSIONES.	49

CAPÍTULO PRIMERO.

1. INTRODUCCIÓN. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA.

El objeto del presente trabajo recae sobre la actualidad del Impuesto de Sucesiones y Donaciones *-en adelante, ISD-* y la posibilidad de su desaparición o reforma debido al complicado debate que existe desde hace décadas y que trataremos de analizar y desarrollar a lo largo de este trabajo. Realizaremos un análisis de las cuestiones más controvertidas y trataremos el por qué podrían o deberían ser modificadas.

El debate se centra en si deben suprimirse aquellos tributos que graven las adquisiciones a título gratuito o si, por el contrario, estas adquisiciones a título gratuito, ya sean inter vivos o mortis causa deben someterse a tributación.

En primer lugar, cabe preguntarse qué es el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Y es que se trata de un impuesto directo que grava el patrimonio adquirido por personas físicas a través de un legado, una donación o una herencia. Se encuentra regulado en la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹, cuya promulgación trajo consigo numerosos estudios doctrinales sobre esta figura siendo, a menudo, contradictorios entre sí.

Por un lado, quienes defienden su existencia, argumentan que este impuesto ayuda a redistribuir la riqueza y a reducir las desigualdades sociales, ya que permite obtener recursos para financiar los servicios públicos y las políticas sociales.

Por otro lado, quienes abogan por su supresión argumentan que este impuesto es injusto, ya que grava la misma riqueza varias veces a lo largo del tiempo y puede suponer una carga fiscal excesiva para las personas que reciben una herencia o donación. Se ha de tener en cuenta que este impuesto puede llegar a tener una alta repercusión para los herederos ya que, en muchas ocasiones, no cuentan con la suficiente liquidez como para hacer frente al impuesto y tienen que renunciar a la herencia².

¹ Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

² MERCADO, L. AND VALENCIANA, A. (2018). *Ximo Puig sube Sucesiones y se dispara el número de valencianos que renuncian a sus herencias*. [online] Libre Mercado.

Además, hay quienes sostienen que este impuesto puede ser un obstáculo para la creación de empresas familiares y la generación de empleo.

En resumen, no hay un consenso claro sobre esta figura tributaria en la doctrina jurídica y económica, lo que ha generado un gran debate acerca de su posible desaparición el cual intentaremos esclarecer y tratar a lo largo de este trabajo.

1.1 Origen y evolución histórica.

Vamos a tratar exhaustivamente el origen del *ISD* en España, para entender el contexto en el que apareció y las modificaciones que ha ido sufriendo a lo largo de nuestra historia.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es una figura tributaria que tiene una larga historia en España. Este impuesto se remonta al siglo XVIII, cuando se establecieron impuestos sobre las herencias y las donaciones en el contexto de la Guerra de Sucesión española. Numerosos estudios determinan el origen del *ISD* en la Real Cédula de Carlos IV, de 19 de septiembre de 1798, un impuesto con carácter provisional, destinado a financiar las guerras contra Francia³. Creado por edicto por Octavio Augusto y Marco Antonio en el que, con motivo de la guerra contra Pompeyo y ante la necesidad de grandes recursos, ordenan que todo aquel que reciba bienes por testamento entregue una parte al tesoro público.

Las Cortes abolieron el impuesto en 1822⁴, justificando esta decisión en base a la resistencia del pueblo a aceptarlo. Un antecedente importante es la regulación del "Derecho de Hipotecas" establecido mediante el Real Decreto del 31 de diciembre de 1829. Esta regulación incluye las transmisiones hereditarias, así como otras transacciones onerosas como ventas o permutas de inmuebles. En cuanto a las sucesiones, se establecen diferentes tasas impositivas que varían entre el 2% para herencias entre cónyuges y el 12% para herederos abintestato de cuarto grado.

³ GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas Constitucionales y Comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.21.

⁴ MARTIN MORENO J.L. *Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Teorder, 2007, p.171.

En el año 1835, el impuesto sobre las Herencias fue suprimido por la Ley de Presupuestos de 26 de mayo de ese mismo año y, aunque diez años después se promulgase el Real Decreto de 26 de julio de 1845 el cual sujetaba a gravamen toda traslación de inmuebles, cualquiera que fuera el título con el que se verificaba, el mismo establecía una disposición por la cual se disponía que quedaban exentas las transmisiones hereditarias en línea recta de descendientes o ascendientes aunque sí que se sujetarían al registro, operando con unos tipos de gravamen de entre el 1 y el 4 por ciento. Cabe destacar que bajo esta normativa se elimina la tributación agravada de las sucesiones abintestato.

Un año más tarde, se declaran exentas las dotes de padres a hijos, por ser consideradas como herencias anticipadas y, en 1850 se exceptúan también los legados de ascendientes a favor de descendientes en línea recta⁵.

Por tanto, observamos como la postura del Estado durante esos años se dirigía hacia una protección del patrimonio familiar, absteniéndose de gravar los derechos legitimarios reconocidos en nuestra legislación.

Posteriormente, con la Ley de Presupuestos de 1864⁶, esta postura cambia de dirección, y se promulgan un conjunto de disposiciones con distinto criterio, aumentando los tipos de las herencias y legados y ampliando el llamado “Derecho de Hipotecas”, a las transmisiones hereditarias de los bienes muebles. Por otro lado, la Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1867, comienza a llamar a este tipo impositivo: “*Impuesto sobre las Traslaciones de Dominio*”, exigible sobre las sucesiones directas, las habidas a favor de colaterales y extraños. Con unos tipos impositivos que oscilan entre el 1% y el 10%.

Con la Ley de Presupuestos de 1872, el impuesto pasa a denominarse “*Impuesto sobre Derechos Reales*” en la cual se sigue incluyendo la tributación de las transmisiones lucrativas y onerosas, se mantiene también los diferentes tipos en función de la relación de parentesco, bajando ahora del 10% al 8% para extraños.

Posteriormente, en el año 1900, se reforma el Impuesto de Derechos Reales y la tributación de las herencias se modula en función del vínculo entre causante y heredero. Los porcentajes van del 1,40% al 12,60%. Diez años más tarde, con la Ley de 29 de diciembre de

⁵ PESET, M.: “*El Impuesto sobre Sucesiones en nuestra Historia*”, Palau 14, 1987.

⁶ BENÍTEZ DE LUGO GUILLÉN, FÉLIX: “*Evolución histórica de los impuestos sobre las sucesiones y sobre las transmisiones y actos jurídicos documentados*”, Hacienda Pública Española, núm. 2, 1970.

1910, se introdujeron importantes modificaciones al suprimir algunas exenciones y elevar los tipos, estableciendo una cuantía progresiva en función de la cuantía de la adquisición y de los grados de parentesco.

Por otro lado, el Real Decreto-Ley de 27 de abril de 1926, creó el Impuesto sobre el Caudal Relicto, destinado a gravar el conjunto indiviso de la herencia antes de su partición y adjudicación a los herederos y, en el año 1964, se aprueba el Texto Refundido de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se regula aquí el Impuesto General sobre las Sucesiones, configurándose una exención poco significativa desde el punto de vista cuantitativo (cuando la porción hereditaria individual no exceda de 10.000 pesetas). Lo que hay que subrayar, sobre todo, es la existencia de diferentes tarifas para las adquisiciones *mortis causa*, en función del grado de parentesco y del importe de la porción hereditaria objeto de tributación:

1. Sucesión en favor de descendientes legítimos y entre cónyuges, con tipos comprendidos entre el 3% y el 21%.
2. Sucesión en favor de ascendientes legítimos con tipos entre el 5% y el 26%.
3. Sucesión entre descendientes y ascendientes por afinidad, con tipos que van desde el 23% hasta el 55%.
4. Sucesión entre colaterales de segundo grado, con tipos impositivos que oscilan entre el 28% y el 58%.
5. Sucesión entre colaterales de tercer grado, con tipos comprendidos entre el 40% y el 69%.
6. Sucesión entre colaterales de cuarto grado, con tipos entre el 42% y el 72%.
7. Sucesión entre colaterales de grados más distantes y personas que no tengan parentesco con el testador, con tipos entre el 58% y el 84%⁷.

Hasta que la Ley actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987) entró en vigor, se aplicaba este Texto Refundido de 1967 junto con el Reglamento que regula los impuestos sobre derechos reales y la transmisión de bienes, aprobado por el Decreto 176/1959 y, aunque dichos textos presentan problemas de interpretación y soluciones

⁷ BENÍTEZ DE LUGO GUILLÉN, FÉLIX: *“Evolución histórica de los impuestos sobre las sucesiones y sobre las transmisiones y actos jurídicos documentados”*.

discutibles desde el punto de vista técnico y de justicia, reflejan un alto grado de perfección técnica y precisión, y son un ejemplo (aunque con algunas excepciones) de coordinación entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario.

1.2 Actualidad

La versión actual del impuesto la encontramos en el año 1987, tras la aprobación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁸.

En aquel entonces, España estaba en un proceso de transición hacia la democracia y se necesitaban recursos fiscales para financiar los nuevos programas sociales y económicos⁹.

Además, el impuesto se diseñó con el objetivo de reducir las desigualdades en la distribución de la riqueza y aumentar la progresividad del sistema tributario. Desde entonces, el impuesto ha sufrido varias reformas y cambios en su regulación, pero sigue siendo una figura importante en el sistema tributario español.

El Impuesto grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas, tanto *mortis causa*, como por actos *inter vivos*. Cabe destacar que con esta ley se afianza la progresividad del tributo y, en este sentido, en la propia exposición de motivos se especifica que se recogen avances técnicos para conseguir una mayor progresividad y una mejor distribución de la carga fiscal, acentuándose de esta forma la función social que persigue este impuesto, en palabras textuales de la propia ley.

Esta Ley 29/1987 constituye el eje central del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y, pese a que ha sufrido numerosas modificaciones, sobre la misma se ha articulado todo su funcionamiento a lo largo de estos años. Vamos a nombrar alguna de las modificaciones que ha sufrido dicha ley:

En el año 2006, se introdujeron nuevos umbrales reduciendo la carga a cónyuges y descendientes directos. Estos cambios en los umbrales consistieron en la interposición de unos límites de valor más elevados a la hora de determinar si una herencia o donación está sujeta al impuesto. Y es que, antes de la reforma, se encontraban sujetos al impuesto

⁸ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

⁹ SANTOS JULIÁ: *“La España del s.XX”*.

donaciones o herencias de cuantía muy baja, algo que cambia a raíz de la reforma ya que ahora estarán exentas o sujetas a una carga fiscal más baja.

En el año 2010, se llevó a cabo una nueva reforma cuyo objetivo principal era reducir la carga fiscal del impuesto para los familiares más cercanos. Además, se introdujo una nueva bonificación para las empresas familiares, con el objetivo de proteger su continuidad, desarrollo y transmisión. Por otro lado, se establecieron nuevos límites de exención para ciertos conceptos, como la vivienda habitual y los bienes afectos a actividades económicas.

Respecto a la reforma de 2014, fueron modificadas las normas de valoración de los bienes sujetos al impuesto, con el objetivo de ajustarlos a su valor real de mercado.

Al año siguiente, en 2015, se ampliaron las reducciones para los cónyuges y descendientes y se continuó con la regulación sobre las empresas familiares, introduciendo nuevos requisitos para que las empresas pudieran considerarse “familiares”.

Dos años más tarde nos encontramos con pequeños cambios dirigidos a facilitar la liquidación y el pago del impuesto, además, se introdujo la posibilidad de aplazar el pago.

Por último, cabe destacar la reforma introducida por la Ley 5/2020, del 29 de abril¹⁰, el 1 de mayo de 2020 que, entre otras medidas, tiene por objeto la radical modificación del ISD, con un aumento considerable en la recaudación¹¹. La modificación se centra en tres ejes los cuales trataremos después de comentar el funcionamiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Respecto a la legislación aplicable a este impuesto, además de la Ley 29/1980 y sus posteriores modificaciones, nos encontramos con otros textos legislativos que lo tratan. Son los siguientes:

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

¹⁰ Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente.

¹¹ TARINAS LAW & ECONOMY, Reforma del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, 17 de septiembre de 2020.

2. 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.

3. La legislación autonómica, consecuencia directa de la cesión del impuesto a las CCAA, de acuerdo con lo establecido por el artículo 2.2 de la Ley 29/1987.

4. La Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. Tal y como figura en el propio texto consolidado de la resolución, fue el resultado de los relevantes y numerosos interrogantes que se plantearon en relación con la aplicación de las reducciones de los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987. En su momento tuvo una gran importancia.

2. FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en líneas generales, es el impuesto a pagar tanto en las situaciones en que se reciban bienes y derechos por una herencia, un legado o cualquier otro título sucesorio (adquisiciones “mortis causa”) como en aquellas que se reciban los bienes por actos “inter vivos”. Así se desprende del artículo 3.1 letra a) de la LISD y del artículo 10.1 letra a) del RISD¹². Esta ley es mucho más precisa en la definición de hecho imponible que sus antecesoras, ya que añade en el hecho imponible del tributo este último tipo de adquisiciones a las que hemos hecho referencia, derivadas de actos inter vivos, lo que hace que el impuesto recaiga sobre todas las adquisiciones patrimoniales gratuitas.

En líneas generales, el funcionamiento de este impuesto se basa en la determinación de la base liquidable, que es el valor de los bienes y derechos recibidos después de aplicar las reducciones y deducciones establecidas por la ley. Estas reducciones y deducciones pueden variar dependiendo de la relación entre el donante o fallecido y el beneficiario, así como el importe heredado o donado.

Vamos a tratar más detenidamente cada uno de los conceptos básicos del impuesto de sucesiones y donaciones para poder determinar más adelante los elementos conflictivos de los mismos y sus posibles modificaciones:

1. **La base imponible:** Es el valor de los bienes y derechos recibidos a través de alguno de los presupuestos que hemos nombrado anteriormente. Se determina tomando como referencia el valor real de los bienes en el momento de la transmisión. En el caso de herencias y legados, se tiene en cuenta el valor en el momento del fallecimiento del causante, mientras que en el caso de donaciones se toma como referencia el valor en el momento de la donación. La determinación de la base imponible ha sido objeto de controversia, ya que algunos sectores argumentan que los valores asignados a los bienes pueden ser subjetivos y dar lugar a valoraciones injustas. Esto ha llevado a discusiones sobre la necesidad de contar con criterios más claros y objetivos para establecer el valor de los bienes.

¹² Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. **Reducciones:** Son las deducciones que se aplican a la base imponible para determinar la base liquidable. Estas reducciones varían dependiendo de la relación entre el causante o donante y el beneficiario, así como el importe de lo recibido. Los parentescos más cercanos gozan de reducciones mayores. Además, las reducciones varían dependiendo de la Comunidad Autónoma, lo que crea unas desigualdades entre los contribuyentes que también han sido objeto de debate, generando opiniones diversas y propuestas dirigidas a establecer un marco normativo más armonizado a nivel nacional.
3. **Base liquidable:** Es el resultado de restar a la base imponible las reducciones y deducciones permitidas por la ley. La base liquidable es el valor sobre el cual se aplica el impuesto de sucesiones y donaciones.
4. **Tipo impositivo:** Hace referencia a los porcentajes que se aplican a la base liquidable para calcular la cuantía a pagar. Estos tipos son diferentes dependiendo de la Comunidad Autónoma que nos encontremos y suelen establecerse en tramos progresivos, lo que también ha generado controversia y discrepancia de opiniones. Un sector argumenta que los tipos impositivos altos pueden dificultar el mantenimiento del patrimonio familiar, siendo este uno de los argumentos con mayor peso para el sector mientras que, del lado contrario, los argumentos giran en torno a la pérdida que supondría para las arcas públicas la revisión de estos tipos impositivos tan elevados. Más adelante desarrollaremos específicamente este punto al ser dónde más paridad de opiniones y argumentos se pueden encontrar.
5. **Bonificaciones y exenciones:** Son aquellos beneficios fiscales que ofrecen las comunidades autónomas sobre la base liquidable. Están relacionadas con el parentesco, la discapacidad, etc. La principal controversia se centra en la disparidad de bonificaciones y exenciones existentes entre las comunidades autónomas.

2.1 Puntos de controversia y posibles modificaciones:

2.1.1 BASE IMPONIBLE.

En primer lugar, vamos a tratar la determinación de la base imponible. Es uno de los principales puntos de controversia y es que la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en sus artículos 11 y siguientes establece unas reglas para la determinación de la base

imponible en las adquisiciones mortis causa, reglas poco específicas que dan lugar a divergencias que trataremos más adelante.

En el caso de las adquisiciones mortis causa, la base imponible está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, siendo este el resultado de restar las cargas y deudas deducibles del valor bruto de los bienes sujetos al impuesto. En otras palabras, el valor neto es el valor ajustado de los activos y derechos una vez que se han tenido en cuenta las obligaciones financieras que los gravan. El problema radica en la valoración que se realiza de los bienes.

Esta valoración supone un punto de conflicto ya que determinar el valor real de los activos puede ser subjetivo y dar lugar a valoraciones injustas. Además, una mala valoración puede suponer una carga fiscal excesiva para los contribuyentes.

Existen diversos mecanismos para la determinación de los bienes que, a nivel general, son mecanismos establecidos en la legislación fiscal, como por ejemplo el valor de mercado o el valor catastral, no obstante, en la práctica se generan discrepancias y controversias que hacen necesario el uso de otros mecanismos más específicos como por ejemplo valoraciones periciales. Lo que supone un gasto a mayores

Por otro lado, nos encontramos también con mecanismos de apelación y revisión para aquellos contribuyentes que consideren erróneas sus valoraciones. Los contribuyentes, en este sentido, cuentan con mecanismos administrativos e incluso con la posibilidad de acudir a los tribunales para resolver las discrepancias.

2.1.1 TIPOS IMPOSITIVOS.

Siguiendo con los puntos de conflicto, cabe tratar en segundo lugar, el relativo a los tipos impositivos. Entran aquí dos puntos de vista; a favor y en contra de revisar los tipos impositivos. Desde esta perspectiva, el tributo y, en concreto, la fiscalidad de las transmisiones mortis causa en favor de cónyuges y/o descendientes directos, más que eliminarse, debería reformarse en profundidad, como recientemente ha ocurrido en Alemania¹³. Uno de los principales argumentos a favor de revisar los tipos impositivos es

¹³ GUILLEM LÓPEZ CASASNOVAS Y ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español”.

garantizar una mayor equidad y justicia fiscal. Hay quienes consideran que los tipos impositivos más altos pueden tener un impacto desproporcionado en los contribuyentes, lo que dificultaría el mantenimiento del patrimonio familiar y la continuidad de los negocios, especialmente para las pequeñas y medianas empresas.

Una revisión de los tipos impositivos podría ayudar a establecer un equilibrio adecuado entre esa recaudación necesaria por la que abogan algunos y, a su vez, la protección del patrimonio de las familias y empresas. Además, mantener unos tipos impositivos elevados en comparación con otros países, puede suponer un rechazo a posibles inversores en España, tanto extranjeros que elijan otros destinos donde invertir como españoles que “huyan” hacia lugares con una carga fiscal más favorable. Las consecuencias económicas de esta huida supondrían una deslocalización de activos y patrimonio, así como consecuencias negativas en lo que respecta al empleo y crecimiento.

Creo, por tanto, que una revisión de los tipos impositivos podría ser necesaria para mantener un entorno fiscal atractivo para los inversores. Y esto se ve claramente en las consecuencias positivas que tendría una reducción de los tipos impositivos, si se disminuye la carga fiscal sobre las herencias y donaciones, se puede fomentar la inversión y el consumo, lo que a su vez generaría un impulso económico, además se estaría facilitando esa transmisión de la que ya hemos hablado anteriormente de las empresas familiares, facilitando su continuidad y promoviendo la generación de empleo estable.

Por último, con una reducción de los tipos impositivos, podría darse un aumento de la recaudación fiscal. Este fenómeno económico se conoce como “efecto Laffer”¹⁴, según el cual, existe un punto óptimo en el que una disminución de los tipos impositivos puede generar un mayor estímulo económico y, por lo tanto, un incremento en la base imponible, lo que a su vez genera una mayor recaudación fiscal total. Tal y como se ha podido apreciar en la Comunidad de Madrid.

En contraposición a esta postura está aquel sector que se opone a la reducción de los tipos impositivos del ISD. Sus argumentos se centran en esa idea de justicia fiscal, en donde mantener o incluso aumentar los tipos impositivos garantizaría una mayor equidad en el sistema fiscal. Se sostiene que el ISD es un mecanismo muy eficaz a la hora de redistribuir la riqueza y evitar la acumulación excesiva de patrimonio en las familias. Esta línea de

¹⁴ JOSE FELIX SANZ SANZ. La curva de Laffer ¿mito o realidad?

pensamiento sostiene, además, que reducir los tipos impositivos supone un beneficio a los más ricos, siendo esto contrario a esa justicia fiscal que mencionábamos.

Por otro lado, sostienen que el mantener o aumentar los tipos es necesario para garantizar el financiamiento de los servicios públicos, como la educación, la sanidad, y la atención social. El ISD es una fuente de ingresos para el Estado que contribuye a la provisión de estos servicios esenciales para toda la sociedad por lo que su reducción podría afectar negativamente a la capacidad del Estado para prestar estos servicios, perjudicando así a los sectores más desfavorecidos. Además de las pérdidas que generaría, mantener los tipos impositivos elevados se considera una medida responsable para garantizar la sostenibilidad fiscal. Cabe plantearse hasta qué punto es esto cierto, y si realmente supondría un perjuicio para la prestación de servicios en un Estado como el nuestro.

2.1.3 BONIFICACIONES ADICIONALES:

Las bonificaciones adicionales son beneficios fiscales que algunas comunidades autónomas en España otorgan sobre la base liquidable del impuesto de sucesiones y donaciones. En el próximo punto analizaremos la comparativa de las comunidades autónomas en este sentido.

Algunos ejemplos comunes de bonificaciones adicionales incluyen:

- Bonificaciones por parentesco: Se ofrecen bonificaciones más favorables en función del grado de parentesco entre el donante o fallecido y el beneficiario. Por lo general, los cónyuges y los descendientes directos (hijos, nietos) disfrutan de bonificaciones más altas en comparación con otros parientes o personas no relacionadas.

- Bonificaciones por discapacidad: Existen bonificaciones especiales para personas con discapacidad que heredan o reciben donaciones. Estas bonificaciones pueden variar según el grado de discapacidad y pueden incluir reducciones en la base imponible o tipos impositivos más bajos.

- Bonificaciones por edad: Algunas comunidades autónomas ofrecen bonificaciones para personas mayores. Estas bonificaciones suelen estar vinculadas a la edad del beneficiario y pueden implicar reducciones en la base imponible o en los tipos impositivos.

- Bonificaciones por patrimonio protegido¹⁵: En algunos casos, se pueden aplicar bonificaciones para los beneficiarios de patrimonio protegido, que son aquellos que tienen reconocida legalmente una situación de especial vulnerabilidad o incapacidad para administrar sus bienes. Estas bonificaciones buscan proteger y favorecer la gestión adecuada de su patrimonio.

- Bonificaciones por vivienda habitual: Algunas comunidades autónomas ofrecen bonificaciones específicas para la vivienda habitual del donante o fallecido. Estas bonificaciones pueden implicar reducciones en la base imponible o en los tipos impositivos, con el objetivo de proteger la residencia principal de los beneficiarios.

En torno a las bonificaciones adicionales en el impuesto de sucesiones y donaciones en España, existen diversas controversias que han sido objeto de debate.

La principal de ellas se relaciona con las diferencias significativas en las bonificaciones adicionales entre las distintas comunidades autónomas. Cada región tiene la facultad de establecer sus propias bonificaciones, lo que ha dado lugar a una falta de uniformidad y equidad en la aplicación del impuesto. Algunos autores argumentan que esta diversidad crea situaciones de desigualdad según el lugar de residencia de los contribuyentes, ya que los beneficios fiscales pueden variar considerablemente dependiendo de la comunidad autónoma. Esto ha llevado a llamamientos para establecer un marco normativo más armonizado a nivel nacional.

Otra controversia se relaciona con la idea de que ciertas bonificaciones adicionales pueden generar beneficios desproporcionados para ciertos grupos de beneficiarios. Ello se puede apreciar, por ejemplo, en las bonificaciones por parentesco, las cuales pueden favorecer a los cónyuges y descendientes directos, mientras que otros parientes o personas no relacionadas pueden no recibir el mismo trato.

Por ejemplo, las bonificaciones por parentesco pueden favorecer a los cónyuges y descendientes directos, mientras que otros parientes o personas no relacionadas pueden no recibir el mismo trato.

Esto ha llevado a cuestionamientos sobre la equidad de estas bonificaciones y la necesidad de establecer criterios más objetivos y justos.

- Efecto en la recaudación fiscal

¹⁵ Ley 41/2003 de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad.

Las bonificaciones adicionales también han sido objeto de debate por su posible impacto en la recaudación fiscal. Este impacto aparece en el otorgamiento de beneficios fiscales, ya que, al reducir la base imponible o los tipos impositivos para ciertos beneficiarios, se puede producir un impacto en la cantidad de ingresos generados por el impuesto de sucesiones y donaciones. Algunos autores argumentan que las bonificaciones pueden representar una pérdida de ingresos para las arcas públicas, lo que sería un "un contrasentido", ya que "no tiene ninguna lógica quejarse de falta de financiación y bajar impuestos"¹⁶.

- Complejidad administrativa:

Las múltiples bonificaciones adicionales y sus condiciones específicas pueden generar una mayor complejidad administrativa tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales. La diversidad de regulaciones y requisitos en cada comunidad autónoma puede dificultar la comprensión y aplicación adecuada de las bonificaciones, lo que puede resultar en disputas y dificultades para los contribuyentes.

En resumen, las controversias en torno a las bonificaciones adicionales en el impuesto de sucesiones y donaciones se centran en la falta de uniformidad entre comunidades autónomas, los beneficios desproporcionados para ciertos grupos, el impacto en la recaudación fiscal y la complejidad administrativa. Estos debates han llevado a discusiones sobre la necesidad de establecer un marco más equitativo, transparente y armonizado para las bonificaciones en todo el país.

2.1.4 BASE IMPONIBLE:

En relación con la base imponible del impuesto de sucesiones y donaciones en España, también se han producido controversias que han generado debate. Algunas de las principales son:

En primer lugar, respecto a la valoración de los bienes, nos encontramos con una de las principales fuentes de controversia, relativa a la valoración de los bienes que componen la base imponible. Determinar el valor real de los activos puede ser subjetivo y dar lugar a

¹⁶ JOSÉ MARÍA MOLLINEDO, "*Invertia*", El Español.

valoraciones injustas. Lo que genera que los valores asignados a los bienes puedan no reflejar realmente su valor de mercado y, consecuentemente, se dé una carga fiscal excesiva para los contribuyentes. Existen discrepancias en la forma en que se evalúan diferentes tipos de bienes, como inmuebles, acciones o empresas familiares. Esto ha llevado a discusiones sobre la necesidad de contar con criterios más claros y objetivos para establecer el valor de los bienes y evitar situaciones de valoraciones desproporcionadas.

En segundo lugar, se ha debatido también sobre la exclusión de ciertos activos o patrimonios de la base imponible. Ciertos autores consideran que determinados activos, como por ejemplo la vivienda habitual o los bienes de interés cultural, deberían ser excluidos de la base imponible o contar con una valoración y tratamiento diferenciado. Esto se argumenta en función de la protección del patrimonio personal y familiar, así como de la promoción del interés general.

Por otro lado, muchos de los contribuyentes se encuentran con dificultades a la hora de realizar estas valoraciones a las que hacíamos referencia, lo que se traduce en un proceso muy costoso que, habitualmente, necesita de asesoramiento especializado, lo cual supone una carga más para los beneficiarios. Por ello, también existen argumentos dirigidos a una simplificación de los criterios de determinación de la base imponible para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por último, cabe hablar del nuevo valor referencial vigente desde el año 2022, y es que desde el pasado 1 de enero de ese mismo año entró en vigor el “valor de referencia” como un nuevo elemento configurador y determinante de la base imponible. Fue una de las principales novedades fiscales del año 2022 la cual vino junto a la Ley de Medidas de Prevención y lucha contra el Fraude Fiscal¹⁷.

Este nuevo valor de referencia ha sido dictado por la Dirección General del Catastro, dependiente del Ministerio de Hacienda, y se basa en que, a la hora de comprar, heredar o

¹⁷ Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

recibir en donación una vivienda, el contribuyente no pagará impuestos por lo que cueste sino por el valor de mercado obtenido por la Dirección General del Catastro¹⁸.

Por lo tanto, el valor de referencia se calcula a partir de precios de transmisiones de inmuebles que se realicen ante notario y dependiendo de las características catastrales, definiéndose como el resultado de un análisis de los precios de todas las compraventas de inmuebles que se realizan ante notario, en función de los datos de cada inmueble.

El objetivo que se pretendió buscar con esta nueva reforma es implementar una nueva ley antifraude fiscal y sus consecuencias afectan directamente a aquellos que adquieren la vivienda, ya que tendrán que pagar el impuesto en función de su valor de mercado y no de su valor real, incluso aunque este último sea inferior. Para su valoración ya no es necesario visitar el inmueble ni conocer el estado de conservación si no que, simplemente, habrá que estar a los datos aportados por los colegios de Notarios y Registradores.

En resumen, las controversias en torno a la base imponible del impuesto de sucesiones y donaciones en España se centran en la valoración de los bienes, la exclusión de activos o patrimonios y las dificultades en su determinación. Estas discusiones buscan encontrar un equilibrio entre la necesidad de recaudación fiscal y la protección del patrimonio personal y familiar, así como la simplificación y claridad en los procedimientos administrativos.

¹⁸<https://www.arag.es/blog/herencias/nuevo-valor-de-referencia-fiscal-en-la-compra-o-herencia-de-viviendas/>

3. Régimen del impuesto y comparativa entre las CCAA.

Nos encontramos ante una regulación compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas, este impuesto está regulado por la legislación estatal, pero su aplicación varía en cada Comunidad Autónoma, lo que da lugar a enormes diferencias entre unas mismas situaciones dependiendo del lugar en el que lleguen a darse.

Esta disparidad entre las CCAA ha generado un fuerte debate, principalmente en torno a la equidad y la eficiencia del impuesto ya que algunas Comunidades Autónomas han establecido medidas para reducir la carga fiscal de este impuesto, mientras que otras se mantienen en una postura más rigurosa.

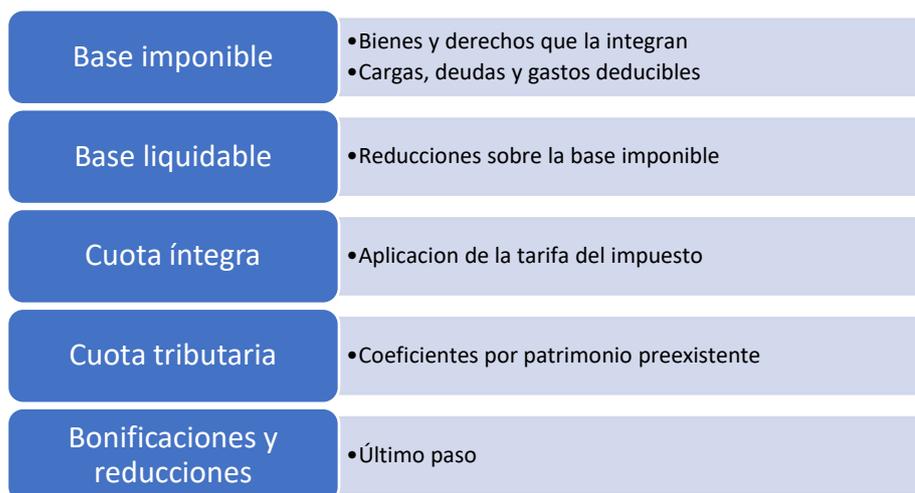
En este punto analizaremos en detalle el régimen del ISD en España, prestando especial atención a las variaciones entre las distintas CCAA. Examinaremos los criterios utilizados para determinar la base imponible, las tarifas impositivas aplicadas, las exenciones y bonificaciones disponibles, así como las implicaciones prácticas para los herederos y donatarios.

No obstante, debemos hacer una primera matización, y es que hay una diferencia entre las comunidades autónomas de régimen común, ciudades con estatuto de autonomía y los territorios de País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. En estos últimos, la legislación estatal no es aplicable ya que la legislación del tributo se realiza por la propia Comunidad Autónoma, siguiendo los preceptos previstos en cada uno de sus conciertos económicos¹⁹.

Teniendo claro esto, cabe tratar ahora la situación de las Comunidades Autónomas de régimen común. En primer lugar, trataremos la estructura básica del impuesto de sucesiones y donaciones para comprender en qué puntos pueden llegar a intervenir las CCAA.

Este impuesto se compone de los siguientes elementos:

¹⁹ La Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002. Artículo 25



Cuadro 1. Esquema de liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Fuente: Elaboración propia.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece la cesión del ISD a las CCAA²⁰.

Además, permite a las CCAA crear nuevas reducciones²¹ así como regular las fijadas por la normativa estatal. Esta regulación puede realizarse mediante un aumento del importe o porcentaje de la reducción, la ampliación de las personas que pueden acogerse a la misma, o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. No obstante, se aplicarán, en primer lugar, las reducciones reguladas por el estado y, posteriormente, las propias de la Comunidad Autónoma. Por otro lado, cuentan también con la capacidad de regular la gestión y liquidación del impuesto, por tanto, aquellas Comunidades Autónomas que hayan ejercido sus facultades legislativas pueden haber modificado los extremos que acabamos de mencionar.

²⁰ Artículo 48 de la ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

²¹ Artículo 32.1 de la ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

3.1 Puntos de conexión.

Se conoce como tal a las reglas que determinan la normativa a aplicar en cada una de las Comunidades Autónomas. Se recogen en la ley 22/2009 y consisten en unos principios generales que constituyen los límites en el ejercicio de la capacidad impositiva en los tributos cedidos.

Estos principios son los siguientes:

1. Neutralidad y unidad de mercado, se encuentra recogido en los artículos 139.2 y 157.2 de la Constitución Española según los cuales las CCAA no pueden adoptar medidas tributarias que dificulten la libre circulación de bienes y servicios.
2. Territorialidad, se establece en el artículo 157.2 de la CE, y viene a decir que las CCAA no pueden adoptar medidas tributarias sobre elementos situados fuera de su territorio.
3. Igualdad territorial, se desprende de los artículos 138.2 y 139.1 de la CE, aunque este principio no implica una igualdad absoluta.

Para el caso concreto del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, el artículo 32 de la citada ley 22/2009, establece que se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio. Se basan en la residencia del fallecido o del donante, así como en la ubicación de los bienes y propiedades sujetos al impuesto.

Para el caso de las herencias, los puntos de conexión suelen considerar la residencia habitual del fallecido en el momento del fallecimiento. Si el fallecido era residente en una determinada Comunidad Autónoma, esa Comunidad Autónoma tendrá la competencia fiscal para gravar la herencia, independientemente de dónde se encuentren los bienes heredados.

En el caso de las donaciones, los puntos de conexión suelen considerar tanto la residencia del donante como la ubicación de los bienes donados. Dependiendo de las normativas autonómicas específicas, la competencia fiscal puede recaer en la Comunidad Autónoma donde resida el donante, en la Comunidad Autónoma donde se encuentren los bienes donados o en una combinación de ambos factores.

3.2 Grupos de parentesco.

Antes de tratar la comparativa entre las diferentes Comunidades Autónomas, cabe hablar de los grupos de parentesco que prevé la LISD. Dicha ley establece diferentes grupos que determinan el grado de relación entre el donante o fallecido y el beneficiario. Estas relaciones serán las que determinen la aplicación de reducciones y bonificaciones fiscales.

Estos grupos de parentesco varían ligeramente entre las diferentes Comunidades Autónomas debido a las regulaciones específicas que cada una de ellas puede establecer.

Los grupos de parentesco más comunes en el impuesto de sucesiones y donaciones serán los siguientes:

1. Grupo I: Descendientes y adoptados menores de 21 años. Incluye a los hijos, nietos y demás descendientes directos, así como a los adoptados en estos mismos grados de parentesco y edad.
2. Grupo II: Descendientes y adoptados de 21 años o más. Comprende a los hijos, nietos y demás descendientes directos, así como a los adoptados en estos mismos grados de parentesco y edad.
3. Grupo III: Ascendientes y adoptantes. Incluye a los padres, abuelos y demás ascendientes directos, así como a los adoptantes en estos mismos grados de parentesco.
4. Grupo IV: Colaterales hasta el cuarto grado. Comprende a los hermanos, tíos, sobrinos y otros parientes colaterales hasta el cuarto grado de parentesco.
5. Grupo V: Grado de parentesco más lejano. Incluye a los parientes que se encuentran más allá del cuarto grado de parentesco, como primos, sobrinos nietos, tíos abuelos, etc.

Cada Comunidad Autónoma puede establecer sus propios tipos impositivos, exenciones, reducciones y bonificaciones para cada grupo de parentesco. Por lo tanto, las ventajas fiscales y los límites específicos pueden variar dependiendo de la normativa vigente en cada región, lo que analizaremos y trataremos en el punto siguiente.

3.3 Regulación propia de las diferentes CCAA.

Una vez aclarados los diferentes grupos de parentesco, vamos a ver con qué legislación propia cuentan cada una de las Comunidades Autónomas. No obstante, antes de ello cabe puntualizar que, tanto el País Vasco como Navarra cuentan con regímenes especiales en los que no nos vamos a extender mucho más. Puntualizando que en el País Vasco cada una de sus provincias ha desarrollado su propia regulación respecto a este impuesto y en Navarra se ha regulado el ISD a partir del Decreto foral legislativo²².

Ahora sí, vamos a tratar más exhaustivamente cada una de las Comunidades Autónomas de régimen común:

3.3.1 Galicia:

En la Comunidad Autónoma de Galicia, para las adquisiciones inter vivos, es decir, para las donaciones, cuando tu relación de parentesco te incluya en los grupos I y II y cuando la donación se formaliza a través de una escritura pública, la tabla de tarifas que se aplicará rondará entre el 5% si la base liquidable se encuentra entre 0 y 200.000, del 7% si se encuentra entre 200.000 y 400.000, y del 9% de 600.000 en adelante. Respecto a las adquisiciones mortis causa, nos encontramos con diferentes reducciones según el parentesco con el fallecido:

Relación de parentesco	Tipo de reducción sobre la adquisición
Grupo I	1.000.000 €, más 100.000 € por cada año menos de 21 que tenga el beneficiario, con límite de 1.500.000 €
Grupo II	1.000.000 €
Grupo III	16.000 € para beneficiarios de segundo grado por consanguinidad; 8.000 € para el resto de beneficiarios de segundo grado, de tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad
Grupo IV	No dispondrán de reducción

²² Decreto Foral legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Cuadro exportado de página web²³

Por otro lado, se ofrece también una reducción de 150.000€ para personas con una discapacidad igual o superior al 33%, y una reducción de 300.000€ para aquellos cuya minusvalía super el 65%.

Otra reducción que merece ser comentada es aquella relacionada con la empresa familiar. Cuando en la base imponible de una herencia quede incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional, de participaciones en entidades o de derechos de usufructo sobre estos, la cantidad a reducir será del 99 % sobre ese valor. Aunque habrá que cumplir una serie de requisitos para que se aplique dicha reducción.

En conclusión, podemos ver que Galicia es una Comunidad Autónoma cuya política fiscal en relación con el impuesto de sucesiones y donaciones se caracteriza por implementar medidas que buscan aliviar la carga fiscal para determinados contribuyentes. Sus medidas buscan facilitar la transmisión del patrimonio familiar, además otro punto característico de la normativa gallega es que se han llegado a contemplar exenciones para herencias de pequeña cuantía, lo que implica que ciertas herencias por valores más reducidos puedan quedar exentas de pagar el impuesto. En definitiva, el objetivo es aliviar la carga fiscal, favorecer la protección del patrimonio familiar y promover la transmisión de bienes y derechos entre generaciones.

3.3.2 Asturias:

En el Principado de Asturias, en lo que respecta a la legislación autonómica del ISD, tendremos que estar a lo dispuesto en los artículos 17 y siguientes del Decreto Legislativo 2/2014²⁴. El principado de Asturias siempre ha sido una de las regiones dónde más elevado ha sido el impuesto de sucesiones y donaciones y, aunque se ha ido disminuyendo a través de las reducciones y bonificaciones, sigue siendo de los más elevados en comparación con otras Comunidades Autónomas. En relación con las reducciones en función de los grupos, nos encontramos con una reducción en los grupos I y II, de 300.000 euros. Por otro lado, existen reducciones hasta del 95% para bienes que se destinen a crear, ampliar o adquirir un

²³ <https://www.traetupoliza.com/impuesto-de-sucesiones-galicia/>

²⁴ BOE. 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

negocio. Reducciones de hasta el 99% si se adquieren explotaciones agrarias y una bonificación del 100% para las herencias recibidas por personas con discapacidad. Estas reducciones significativas han sido llevadas a cabo mayoritariamente en los últimos años, más concretamente, en el año 2019, el gobierno de Asturias aprobó la reforma fiscal que introdujo bonificaciones y reducciones en este impuesto. Se han establecido bonificaciones y reducciones que han permitido a los beneficiarios y herederos disfrutar de una carga fiscal más reducida en comparación con otras regiones de España, poniendo especial atención en la protección y continuidad de las empresas familiares.

3.3.3 Cantabria:

En Cantabria, el ISD se regula por el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado. Esta región ha desarrollado su propia regulación en materia del impuesto estableciendo los criterios de valoración de los bienes, los tipos impositivos aplicables, así como las bonificaciones y reducciones que se pueden aplicar en determinadas circunstancias. Respecto a las reducciones en función de los grupos, a continuación podemos observar el cuadro representativo de las rebajas al impuesto de sucesiones en Cantabria por parentesco, siendo la más elevada de 50.000€.

Rebaja al Impuesto de Sucesiones en Cantabria por parentesco			
Grupo I	Grupo II	Grupo III	Grupo IV
La reducción será de 50.000 € , más otros 5.000 € por cada año menor de veintiuno que tenga el heredero	Para este grupo, también será de 50.000 €	Cuando la reducción se aplica a colaterales de segundo grado por consanguinidad, la rebaja es 25.000 €	No se aplica ninguna rebaja
		Para el resto, podrán reducirse 8.000 €	

Cuadro exportado de página web²⁵

²⁵<https://www.traetupoliza.com/impuesto-de-sucesiones-cantabria/#reducciones-impuesto-de-sucesiones-en-cantabria>

3.3.4 Castilla y León:

En Castilla y León, en lo que respecta al impuesto de sucesiones y donaciones habrá que estar a lo dispuesto en el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, más concretamente en sus artículos 12 a 22. Ahí se establecen los criterios de valoración de los bienes, los tipos impositivos aplicables y las bonificaciones y reducciones que se pueden aplicar en ciertos casos.

En cuanto a la valoración de los bienes, se utilizan criterios específicos para determinar su valor neto, que sirve de base para calcular el impuesto. Estos criterios incluyen el valor de mercado de los bienes, así como la aplicación de coeficientes correctores según su naturaleza y características.

Respecto a las reducciones por parentesco nos encontramos con las siguientes:

En las adquisiciones mortis causa, los descendientes, cónyuges, ascendientes y adoptantes se aplicarán las siguientes reducciones²⁶:

- En el caso de descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 60.000 euros.
- En el caso de descendientes y adoptados menores de 21 años, 60.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el contribuyente.

También nos encontramos con reducciones por discapacidad, en CyL, se aplicará una reducción de 125.000 euros en las adquisiciones por personas con discapacidad física, psíquica o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%. Si el grado de discapacidad es igual o superior al 65% se aplicará una reducción de 225.000 euros.

Otra reducción es la que se establece en el artículo 17 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre. Conforme a ella, cuando en la base imponible de la adquisición esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional, situado en Castilla y León, se aplicará una reducción del 99 % del su valor. Deben cumplirse una serie de requisitos para aplicar esta reducción, como por ejemplo que la actividad se ejerza por el causante de forma

²⁶ Artículo 13 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

habitual, que los ingresos del causante provengan al menos en un 50% de dicha actividad, etc.

Por otro lado, el artículo 20 del mencionado Decreto Legislativo, establece que se aplicará una reducción del 99% para las donaciones de empresas individuales o de negocios profesionales efectuadas por ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad. Algunos de los requisitos que deben cumplir para beneficiarse de la reducción son que tengan el domicilio social y fiscal en Castilla y León, que se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que el donatario falleciera dentro de ese plazo, que no tenga como objeto la gestión de un patrimonio inmobiliario o mobiliario, etc.

3.3.5 Madrid:

En la Comunidad Autónoma de Madrid habrá que estar a lo dispuesto en los artículos 21 a 26 del Decreto Legislativo 1/2010²⁷. En relación con las reducciones por parentesco, el artículo 21.1 del mencionado Decreto modifica la reducción estatal y establece para las adquisiciones mortis causa las siguientes reducciones:

- Grupo I (adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años): 16.000 euros, más 4.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, con un máximo de 48.000 euros.
- Grupo II (adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes): 16.000 euros.
- Grupo III (adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad): 8.000 euros
- Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños): no habrá lugar a reducción²⁸.

²⁷ 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.

²⁸ Datos extraídos de la página web: <https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones-murcia-isd-27661>

También se mejora la reducción estatal para personas con discapacidad, estas reducciones se pueden aplicar junto con las que correspondan en función del grado de parentesco con el causante, se establecen en el artículo 21 y son; para un grado de discapacidad igual o superior al 33%, una reducción de 55.000 euros, y para un grado de discapacidad igual o superior al 65%, de 153.000 euros.

Cabe mencionar una reducción propia y es la reducción por donación en metálico para determinados fines. Se establece en el artículo 22.bis del Decreto Legislativo 1/2010 y se regula dicha reducción para aquellas donaciones en las que el donatario pertenezca a los grupos I o II de parentesco.

Se podrá aplicar una reducción del 100%, con el límite máximo de 250.000 euros. Para aplicar este límite, se computarán todas las donaciones efectuadas por el mismo donante al mismo donatario en los último 3 años. Deben cumplirse unos requisitos para que proceda la reducción, entre ellos, que se formalice en documento público y que su importe se destine en el plazo de un año a la adquisición de una vivienda habitual, la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de entidades que revistan la forma de S.A, S.A.L, S.L o S.L.L²⁹, adquisición de bienes, servicios y derechos que afecten al desarrollo de una empresa individual o un negocio profesional del donatario.

Finalmente, si no se cumple este destino en el plazo establecido, el donatario deberá presentar una autoliquidación complementaria sin aplicación de esta reducción e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

Respecto a las bonificaciones por parentesco, el artículo 25 del Decreto Legislativo, establece las bonificaciones en la cuota del ISD tanto en las adquisiciones mortis causa como inter vivos. Para el grupo I y II de parentesco se establece una bonificación del 99% de la cuota tributaria tanto en las adquisiciones mortis causa como inter vivos. En el caso de donaciones será requisito necesario para aplicar esta bonificación que la donación se formalice en documento público. Para colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad la bonificación será del 25% de la cuota tributaria de esas mismas adquisiciones.

²⁹ Artículo 15 Decreto Legislativo 1/2012, de 21 de octubre.

3.3.6 Aragón:

La legislación aragonesa para el impuesto de sucesiones y donaciones se encuentra en el Decreto Legislativo 1/2005³⁰. Siguiendo la misma línea que con las anteriores Comunidades Autónomas, sobre las reducciones aragonesas por parentesco y discapacidad nos encontramos con las siguientes: Si el beneficiario es hermano de la persona fallecida, la reducción será de 15.000 euros, si la relación no es fraternal y los beneficiarios son el cónyuge, su descendencia o la ascendencia, se aplicará una reducción del 100% a partir de la base imponible. Igualmente, para los beneficiarios que tengan reconocido un 65% de discapacidad se prevé una reducción del 100% de la base.

Respecto a las reducciones por adquisición de un negocio o participaciones en entidades, la reducción será del 99% únicamente para los cónyuges, descendientes o causahabientes del fallecido siempre y cuando cumplan con los requisitos que se exigen.

Sobre las adquisiciones inter vivos, la reducción podrá ser del 99% del valor de lo recibido.

Finalmente, en relación con las bonificaciones, nos encontramos con una bonificación del 65% en la cuota tributaria por heredar la vivienda habitual del causante siempre que el valor del inmueble no supere los 300.000€. Así como una bonificación también del 65% cuando se done al cónyuge o a los hijos, siempre y cuando que la base imponible sea igual o inferior a los 500.000€.

3.3.7 Cataluña:

Respecto a la legislación autonómica para las bonificaciones, deducciones, reducciones y tarifa del ISD habrá que estar a lo dispuesto en la Ley 19/2010³¹. Cataluña ha ejercido sus competencias normativas respecto de las bonificaciones, reducciones, tarifa y coeficiente a aplicar en el ISD.

En Cataluña, respecto a la reducción por el grado de parentesco nos encontramos con las siguientes reducciones:

- Grupo I: 100.000€, más 12.000€ más por cada año menos de 21 que tenga el heredero.

³⁰ Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueban las disposiciones dictadas por Aragón en materia de tributos cedidos.

³¹ Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

- Grupo II:
 - o Cónyuge, pareja estable o hijos de 21 años o más: 100.000€
 - o Nietos, biznietos, y demás descendientes de 21 años o más: 50.000€
- Grupo III: 8.000€.
- Grupo IV: No se aplica reducción.

En relación con la reducción por discapacidad, la cuantía depende del grado de discapacidad, si es igual o superior al 33%, corresponde una reducción de 275.000€, esta reducción también se aplicará a los parientes del Grupo II mayores de 75 años, aunque ambas son incompatibles. Por otro lado, si es igual o superior al 75%, corresponde una reducción de 650.000€.

También nos encontramos con reducciones por adquisición de la vivienda habitual, se puede aplicar a la base imponible de la misma una reducción del 95% de su valor, con el límite de 500.000€, que se prorrateará entre los herederos. Únicamente se aplicará al cónyuge o pareja estable, conviviente en una relación de ayuda mutua, descendientes del difunto, ascendientes del difunto, parientes colaterales del fallecido.

En resumen, podemos observar cómo en Cataluña la política fiscal se caracteriza por la implementación de medidas que buscan reducir la carga fiscal para los contribuyentes en estas transmisiones de bienes y derechos. Así como aliviar la carga fiscal para los beneficiarios y herederos, especialmente en los casos de cónyuges, hijos y descendientes directos.

3.3.8 Extremadura:

Para las bonificaciones, deducciones y reducciones del impuesto de Sucesiones y Donaciones en Extremadura habrá que estar a lo dispuesto en los artículos 16 a 35 del Decreto Legislativo 1/2018³². Dicho Decreto ha sido modificación por el Decreto-Ley 2/2022, de 4 de mayo, por el que se regula la actuación de la Junta de Extremadura y se establecen medidas urgentes en respuesta a los desplazamientos de personas por razones humanitarias a causa de la guerra en Ucrania, medidas urgentes de contratación pública y medidas fiscales, derogando y modificando diversas reducciones y bonificaciones en el ISD³³.

³² Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

³³ Iberley

El artículo 17 del Decreto Legislativo 1/2018 establece que podrá aplicarse una reducción en la base imponible de 18.000€, más 6.000€ por cada año menos de 21 que tenga el contribuyente, sin que a reducción pueda exceder de 70.000€. Respecto a los beneficiarios con discapacidad, el artículo 18 establece las siguientes reducciones:

- De 60.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33% e inferior al 50%.
- De 120.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 50% e inferior al 65%.
- De 180.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65%.

En las adquisiciones de negocio profesional o empresa individual, para los beneficiarios que pertenezcan a los Grupos I, II y III se establece una reducción del 99% de la base imponible, siempre que se cumplan una serie de requisitos tales como: que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa en el territorio de Extremadura, que la empresa individual o negocio profesional no tenga como objeto la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, que el adquirente mantenga en su patrimonio los bienes y derechos adquiridos durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, etc.

3.3.9 Castilla- La Mancha:

La norma autonómica con respecto al funcionamiento del Impuesto de Sucesiones en Castilla-La Mancha lo encontramos en la sección segunda de la Ley 8/2013³⁴. En esta CA el listado de reducciones sobre el Impuesto de Sucesiones es reducido frente al de otras comunidades. Vamos a comenzar con la reducción por discapacidad, aquí, si el beneficiario tiene una discapacidad entre el 33 % y el 65 %, se le aplicará una reducción de 125.000 €. Por otro lado, si la discapacidad es del 65% tal cantidad a deducir ascenderá a 225.000 €.

Respecto a las reducciones por adquisiciones mortis causa en los Grupos I y II nos encontramos con las siguientes:

³⁴ Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

Si su base liquidable es...	Se aplicará una bonificación al...
Inferior a 175.000 €	100 %
Igual o superior a 175.000 € e inferior a 225.000 €	95 %
De entre 225.000 € y 275.000 €	90 %
Igual o superior a 275.000 € e inferior a 300.000 €	85 %
Superior a 300.000 €	80 %

Cuadro extraído de página web³⁵

Y para las adquisiciones inter vivos las reducciones de las que podrán bonificarse los beneficiarios pertenecientes a los grupos I y II serán las siguientes:

Si su base liquidable es...	Se aplicará una bonificación al...
Inferior a 120.000 €	95 %
Igual o superior a 120.000 € e inferior a 240.000 €	90 %
Superior a 240.000 €	85 %

3.3.10 Andalucía:

La Comunidad Autónoma de Andalucía legisla el impuesto de sucesiones y donaciones según la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía y a partir del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, de aprobación del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. En lo que respecta a cónyuges y parientes directos Andalucía ha suprimido casi al completo este impuesto y es que la reducción de la que se ven beneficiados

³⁵ <https://www.traetupoliza.com/impuesto-de-sucesiones-castilla-la-mancha/>

estos beneficiarios es, mínimo de 1.000.000 de euros. Es decir, únicamente se tributará por aquello que exceda de esa cantidad.

Los requisitos para que se aplique dicha reducción son:

Requisitos para acceder a la reducción andaluza sobre el Impuesto de Sucesiones

Que el beneficiario de la herencia forme parte del Grupo I o del Grupo II de parentesco

Grupo I: Descendientes o adoptados, menores de 21 años	Grupo II: Descendientes o adoptados, de 21 años o más, cónyuge o pareja de hecho, ascendientes y adoptantes
---	--

Que el patrimonio preexistente del heredero no exceda de 1.000.000 euros.

Cuadro extraído de página web³⁶

Respecto a los beneficiarios con discapacidad, se aplicará esta misma reducción cuando la discapacidad sea igual o superior al 33%. Por otro lado, para los familiares que entren en el Grupo III y en el IV se aplicará una reducción de hasta 250.000 € si su patrimonio previo a la herencia era igual o inferior a 1.000.000 €.

También nos encontramos con reducciones para las adquisiciones de explotaciones agrarias, donde la deducción asciende al 99% en la base imponible y también si lo que se adquiere es la vivienda habitual, donde nos encontramos con los siguientes tramos:

³⁶ <https://www.traetupoliza.com/impuesto-de-sucesiones-andalucia/>

A partir del valor real neto de la vivienda habitual...	Este es el porcentaje en la reducción tributaria
Hasta 123.000 €	100%
Desde 123.000,01 € 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%

Por último, en relación con la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y otras entidades, la reducción es del 99% de su base imponible, siempre y cuando cumplan con los requisitos.

En el caso de que la transmisión se realice inter vivos si el beneficiario pertenece al Grupo I y II se aplicarán estas mismas reducciones.

3.3.11 Comunidad Valenciana:

La legislación específica del Impuesto de Sucesiones y donaciones se encuentra entre los artículos 10 y 12 de la Ley 13/1997³⁷. Aunque recientemente se han producido importantes cambios, sobre todo con la entrada a la Generalitat del Partido Popular. Hasta ahora, los descendientes, ascendientes y cónyuges no tienen que pagar el Impuesto de Sucesiones en los siguientes casos: los descendientes menores de 21 años, siempre que la herencia no supere los 156.000 euros y los descendientes, ascendientes y cónyuges, con carácter general, hasta un máximo de 100.000 euros.

En cuanto a las reducciones por discapacidad, si el grado de minusvalía es menor o igual al 33%, podrá aplicarse una reducción de 120.000€ al abonar este impuesto. Por otro lado,

³⁷ 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.

quienes padezcan un grado mayor a dicho porcentaje, recibirán una rebaja de 240.000 € sobre el valor de la herencia recibida.

Ahora, con la entrada a la presidencia de Carlos Mazón, el candidato del Partido Popular, se va a suprimir el Impuesto de Sucesiones y donaciones, por lo que a partir del año 2024 ningún heredero en la comunidad valenciana tendrá que pagar este impuesto³⁸.

3.3.12 Murcia:

Habrà que estar a lo dispuesto en el Decreto Legislativo 1/2010³⁹. En sus artículos 3.1 y 4.1 Se establece una reducción propia del 99% en el valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones, siempre que tengan su domicilio fiscal y social en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y les resulte de aplicación la exención regulada en el artículo 4.8 de la LIP⁴⁰.

Han de cumplirse una serie de requisitos para que se aplique dicha reducción, en primer lugar que los beneficiarios pertenezcan a los grupos I, II y III así como el IV hasta los colaterales de cuarto grado. Otros requisitos son: que la participación del causante en la entidad sea al menos del 5%, que se mantenga la inversión en los mismos activos o similares por un periodo de cinco años y que se mantenga el domicilio fiscal y social de la empresa en el territorio de la Región de Murcia durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.

3.3.13 La Rioja:

La normativa autonómica del ISD la encontramos en los artículos 34 a 43 de la Ley 10/2017⁴¹. Al igual que ocurre en la Comunidad de Murcia, se establece una reducción del

³⁸https://www.larazon.es/comunidad-valenciana/cuando-dejara-pagar-impuesto-sucesiones-comunidad-valenciana_2023061464899974ee20ff0001619125.html#:~:text=El%20tributo%20supondrá%20este%20año,Generalitat%20valenciana%20para%20este%20año.

³⁹ 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. - Boletín Oficial de la Región de Murcia de 31-01-2011

⁴⁰ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁴¹Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos

99% en el valor de la empresa. Se aplica a las adquisiciones que correspondan al cónyuge y descendientes o adoptados.

También se prevé una reducción para la adquisición de la vivienda habitual del 95% en caso de adquisición mortis causa de la vivienda habitual del causante, siempre que los causahabientes sean el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes.

Por otro lado, cabe mencionar la reducción propia por donaciones de micromecenazgo, y es que, en el territorio de La Rioja se contempla una reducción de 1.000€ a las personas físicas a las que se refiere el artículo 3 de la Ley de Mecenazgo, sobre la base imponible cuando las donaciones sean recibidas para tareas culturales, deportivas, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica. Siendo el límite máximo de donaciones a las que cada contribuyente puede aplicar en un año de 10.000 euros.

En conclusión, las Comunidades Autónomas, al disponer del impuesto cedido en su totalidad, se encuentran con grandes disparidades entre unas y otras.

Siendo Cantabria, Andalucía, Murcia, Madrid y Castilla y León las que tengan prácticamente suprimido el impuesto. Estas disparidades pueden ascender hasta los 100.000 euros que tendrá que pagar el contribuyente dependiendo del lugar en el que herede.

Por ejemplo, una persona que herede bienes de su difunto padre por valor de 800.000 euros, 200.000 de estos correspondientes a una vivienda, pagará 100.000 euros más o menos dependiendo de la Comunidad Autónoma en la que resida. Mientras que en Andalucía, Cantabria y Galicia no tendrá que abonar nada, en Asturias la cuota será de 103.000 euros⁴².

En resumen, nos encontramos con aquellas Comunidades Autónomas en donde apenas habrá que pagar por heredar en contraposición con otras en las que sí.

⁴² <https://www.elindependiente.com/economia/2023/04/15/impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-en-comunidades-autonomas-se-paga-mas/#:~:text=Mientras%20que%20en%20Andaluc%C3%ADa%20Cantabria,siempre%20m%C3%A1s%20de%2030.000%20euros.>

4. EL SUPUESTO ÉXODO FISCAL:

El éxodo fiscal hace referencia a la migración de contribuyentes de una Comunidad Autónoma a otra con motivo de las diferencias de carga fiscal entre las mismas. Esto ocurre cuando los contribuyentes buscan trasladar su residencia fiscal a una Comunidad Autónoma cuya política fiscal va a ser más favorable en relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Algunos autores defienden la existencia de este éxodo fiscal, argumentando que las disparidades existentes entre las Comunidades Autónomas en términos de tipos impositivos, bonificaciones y reducciones en el ISD pueden incentivar a los contribuyentes a cambiar su residencia fiscal hacia aquellas regiones con una menor carga fiscal en este impuesto.

La inquietud se genera con aquellos contribuyentes cuyos recursos económicos y patrimonio sean elevados y opten por trasladarse a Comunidades Autónomas con mayores reducciones, dejando atrás aquellas otras regiones con una carga fiscal más alta, y con la consecuencia de la pérdida de ingresos fiscales en dichas Comunidades Autónomas y desequilibrios en la distribución de riqueza.

El éxodo fiscal en relación con el impuesto de sucesiones y donaciones ha sido objeto de debate, existiendo dos vertientes de pensamiento. La primera dirigida a que su impacto real es muy limitado, debido al arraigo personal, familiar y empresarial con las regiones de origen, la segunda, se centra en esa competencia fiscal entre regiones, subrayando que la existencia de impuestos más bajos en una región puede atraer inversores, emprendedores y contribuyentes de otros territorios.

Los defensores de la reducción del impuesto argumentan que unas tasas más bajas y políticas fiscales más favorables pueden fomentar la inversión, la creación de empleo y el crecimiento económico al atraer a personas con mayores recursos económicos a una determinada región. Argumentan que reducir la carga fiscal en el impuesto de sucesiones y donaciones puede estimular la actividad económica, la inversión y la generación de riqueza en una Comunidad Autónoma.

Por otro lado, los críticos del éxodo fiscal señalan que esta práctica puede generar desequilibrios entre las diferentes Comunidades Autónomas, especialmente en términos de recaudación fiscal y redistribución de la riqueza. Argumentan que las disparidades fiscales pueden crear incentivos para que los contribuyentes trasladen su residencia fiscal a comunidades autónomas con impuestos más favorables en el impuesto de sucesiones y

donaciones, lo que puede resultar en una disminución de los ingresos fiscales para las regiones de origen y una mayor concentración de riqueza en ciertas áreas geográficas.

Vamos a realizar un pequeño caso hipotético comparando lo que pagaría un heredero en la comunidad autónoma de Castilla y León y en la comunidad autónoma de Madrid, debido a la cercanía entre ambas y la posibilidad que tendría de realizar este éxodo fiscal al que nos hemos referido.

Supongamos que un hijo recibe una herencia de su padre con un valor de 500.000 euros. En la Comunidad de Madrid, como ya hemos visto, se aplicaría un tipo impositivo del 15% para el grado de parentesco entre padres e hijos, mientras que en Castilla y León, se aplicaría un tipo impositivo del 20%.

- En la Comunidad de Madrid, el cálculo del impuesto sería el siguiente:
 - Impuesto = Valor de la herencia (500.000 euros) x Tipo impositivo (15%) =
75.000 euros.
- En Castilla y León, el cálculo del impuesto sería el siguiente:
 - Impuesto = Valor de la herencia (500.000 euros) x Tipo impositivo (20%) =
100.000 euros.

Por tanto, si tributa en Madrid, pagaría un impuesto de 15.000 euros menos de lo que pagaría en la Comunidad de Castilla y León.

Este ejemplo es bastante ilustrativo sobre la motivación que puede encontrar un particular para cambiar su domicilio fiscal y tributar en otra comunidad autónoma que le preste ciertas ventajas.

5. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.

5.1 Principio de igualdad y de generalidad:

El artículo 31 de la Constitución Española reconoce el derecho y el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de un sistema tributario justo y equitativo. Este artículo establece varios principios fundamentales que rigen el sistema tributario en España.

En primer lugar, se cabe hablar del principio de igualdad. Este principio implica que todos los ciudadanos deben ser tratados de manera igual en materia tributaria, sin que exista discriminación o privilegio injustificado.

En segundo lugar, se establece el principio de capacidad económica. Lo que quiere decir que los impuestos deben ser proporcionales a la capacidad económica de los contribuyentes. Se reconoce que aquellos con mayores ingresos o patrimonios deben contribuir en mayor medida al sostenimiento de los gastos públicos, mientras que aquellos con menos recursos económicos deben recibir una carga fiscal más ligera.

Además, el artículo 31 de la Constitución enfatiza la necesidad de que el sistema tributario sea justo y progresivo. Por ello, los impuestos deben ser progresivos, es decir, que los tipos impositivos aumenten en proporción a los ingresos o el patrimonio del contribuyente. Este principio busca evitar una excesiva concentración de la carga fiscal en los sectores más vulnerables de la sociedad.

La controversia que se plantea en relación con el impuesto de sucesiones y donaciones se centra en que existen posibles conflictos o tensiones entre este artículo y la aplicación del impuesto en determinadas circunstancias. Uno de ellos lo encontramos en la igualdad de trato.

Es evidente que el ISD puede generar desigualdades de trato entre los contribuyentes en las diferentes comunidades autónomas. Como hemos visto, cada comunidad autónoma cuenta con competencia fiscal para la determinación de sus propias normas y tipos impositivos, lo que genera disparidades entre la carga fiscal que soportan algunos contribuyentes con respecto a otros.

Ciertos autores argumentan que esto podría entrar en conflicto con el principio de igualdad ante la ley fiscal establecido en el artículo 31, ya que los ciudadanos no recibirían un trato igualitario en todo el territorio nacional.

También es objeto de debate la posible vulneración del principio de capacidad económica. Se ha visto como los tipos impositivos del impuesto de sucesiones y donaciones han llegado a ser tan elevados que no a ciertos herederos no les era posible soportar una carga fiscal tan desproporcionada. Son muchas las noticias hoy en día en las que se expone esta situación. Desde el periódico virtual el economista⁴³ comentan lo siguiente:

“En apenas una década, en España se ha pasado de 18.900 renunciaciones a herencias de familiares o allegados en un año, a cerca de 45.000 renunciaciones, según los datos que el Economista ha obtenido del Consejo General del Notariado.”

Esto puede llegar a generar un conflicto con el principio de capacidad económica, ya que la carga fiscal no se corresponde con la capacidad económica real de los contribuyentes.

Otro problema que se ha planteado es la falta de armonización fiscal entre las comunidades autónomas en relación con el ISD. Al no existir una regulación uniforme en todo el territorio, como ya hemos podido observar, algunos contribuyentes pueden verse beneficiados o perjudicados según su lugar de residencia. Esto podría entrar en conflicto con el principio de igualdad ante la ley fiscal, ya que los ciudadanos no estarían sujetos a la misma carga fiscal y podrían enfrentar situaciones diferentes en función de su ubicación geográfica.

Algunos autores como Delgado González siguen esta línea de pensamiento, en la que se defiende que actualmente el Impuesto de Sucesiones y Donaciones no respeta estos principios de igualdad y generalidad, ya que, la conexión que existe entre el lugar de residencia con la distinta contribución ante un mismo hecho impositivo no es declarativa de una diferente capacidad económica entre contribuyentes⁴⁴, lo que hace que no esté justificada esta circunstancia en concordancia con el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

⁴³ CARMEN OBREGÓN. El economista.

<https://www.economista.es/economia/noticias/11054259/02/21/Mas-de-44400-personas-renuncian-al-ano-a-la-herencia-por-los-impuestos.html>

⁴⁴ DELGADO GONZÁLEZ, A. F., “El impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿supresión o mantenimiento?”

5.2 Principio de progresividad y no confiscatoriedad:

Sumamente relacionado con lo anterior nos encontramos con estos dos principios. El principio de progresividad fiscal implica que los impuestos deben aumentar proporcionalmente al nivel de ingresos o patrimonio de los contribuyentes.

En el caso del impuesto de sucesiones y donaciones, esto se traduce en que los tipos impositivos deben ser más altos para las herencias y donaciones de mayor valor, y menores para las de menor valor. El objetivo es que aquellos con mayores recursos económicos contribuyan en mayor medida al sostenimiento de los gastos públicos. Por otro lado, el principio de no confiscatoriedad implica que los impuestos no deben ser excesivos o confiscados y, en relación con esto, nos encontramos en España con numerosas situaciones en las que los herederos no pueden hacer frente a la herencia por el elevado importe que tienen que pagar, teniendo que renunciar a la misma por la imposibilidad absoluta de hacer frente a la carga⁴⁵.

El Tribunal Constitucional español entiende que el sistema tributario es en sí mismo confiscatorio, y eleva el límite de la confiscatoriedad a aquel punto en el que *“el sistema fiscal, mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, llegase a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades”*⁴⁶. Es, por tanto, un límite tan elevado que no se disponen herramientas que permitan valorar útilmente cuándo se llega a ese alcance y así lo disponen algunos autores como Ramos Prieto y Hornero Méndez.

⁴⁵ GONZÁLEZ PINO, A., “La vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria: el Impuesto de Sucesiones”, *Revista Quincena Fiscal*, 2019, p.3.

⁴⁶ MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones a la luz del principio de no confiscatoriedad, una visión comparada”, *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España*, 2015, p.7.

6. POLITIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

Aprovechando que nos encontramos en campaña electoral, vamos a realizar un pequeño análisis sobre los partidos políticos más representativos en España actualmente y sus propuestas sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Estos partidos serán: El Partido Popular, el Partido Socialista Obrero Español, Vox y Sumar.

- 1. Partido Popular:** El Partido popular es partidario de una reducción incluso supresión del Impuesto de Sucesiones y donaciones⁴⁷. Además, en algunas comunidades autónomas en las que el partido ha alcanzado la presidencia ya están implementando medidas dirigidas a esa supresión. Nos encontramos con el caso ya comentado anteriormente del candidato Carlos Mazón en la Comunitat Valenciana.
- 2. Vox:** Vox sigue la línea del Partido Popular, siendo mucho más concretos con la supresión, y es que el partido promete suprimir el impuesto en todos los supuestos y grados de parentesco⁴⁸. En Baleares, donde gobiernan junto al Partido Popular, ya se ha anunciado que vox bonificará al 100% el impuesto, lo que supondrá que aquellos que hereden en el territorio no tendrán que contribuir por este tipo.
- 3. Partido Socialista Obrero Español:** El PSOE, por su parte, es partidario de un aumento de los impuestos para aquellas rentas medias y altas y Patrimonio. En relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, su programa electoral del año 2023, no dedica ningún punto a tratarlo. No obstante, la línea general fiscal que sigue el partido es, como ya hemos dicho, partidaria del aumento para aquellos que más riqueza tienen, lo que dejan entrever también con respecto al impuesto de sucesiones y donaciones y su modificación para que se cumpla dicha pretensión⁴⁹.
- 4. Sumar:** El programa electoral de Sumar para las próximas elecciones plantea imponer a las Comunidades el cobro de un mínimo impositivo en el impuesto de sucesiones y donaciones, entre sus propuestas está la unificación del impuesto y la búsqueda de

⁴⁷ Programa electoral PP. 2023. Pag 48.

⁴⁸<https://www.voxespana.es/noticias/vox-unico-partido-que-se-compromete-a-eliminar-el-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-en-todos-los-supuestos-y-grados-de-parentesco-20230524?provincia=baleares>

⁴⁹<https://www.libremercado.com/2023-05-12/el-psoe-vuelve-en-elecciones-con-una-subida-de-impuestos-para-rentas-medias-altas-y-patrimonio-7013497/>

las grandes fortunas. Fomentan la redistribución de la riqueza y la justicia social, quitando más a los que más tienen.

Uno de los temas que más peso tiene en los debates electorales es el tema de los impuestos y la fiscalidad, y los partidos políticos, conocedores de ello, lo usan como una gran arma.

El impuesto de sucesiones y donaciones, es uno de los que más suele tratarse debido a la preocupación que genera en la sociedad española y ello pese a que la mayoría de la población no se ve afectada por él. Como hemos visto, son mayoritarias las comunidades que establecen reducciones y bonificaciones al impuesto, algunas incluso al 100% como la Comunidad de Madrid y Andalucía, por lo que la mayoría de los ciudadanos no van a tener que soportar esas cargas excesivas que creen.

7. EL IMPUESTO EN EUROPA

Nuestros países vecinos adoptan diferentes enfoques en cuanto a la aplicación del impuesto de sucesiones y donaciones. Podemos observar como algunos países cuentan con un impuesto de sucesiones muy elevado, como Bélgica o Francia, mientras que otros tienen impuestos más bajos o incluso exenciones totales, como por ejemplo Italia o Polonia.

Dos de los países que no gravan las herencias son Suecia y Noruega, lo que es curioso ya que ambos se caracterizan por tener políticas fiscales muy altas además, cabe puntualizar que España es, junto con estos dos países, los únicos de Europa que disponen del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que podría dar pie a pensar en una posible incompatibilidad entre la existencia de ambos, pese a que en España existan los dos.

Entre los países europeos que sí que imponen este impuesto en sus políticas, existen ciertas diferencias que cabe mencionar. En primer lugar, respecto a la base imponible, algunos países utilizan el valor de mercado de los bienes y derechos heredados o donados, mientras que otros aplican una valoración basada en el patrimonio neto o en valores fiscales predefinidos.

Al igual que ocurre en España, entre los países europeos también se generan desigualdades, existiendo una competencia fiscal entre aquellos países con un impuesto más bajo que están considerados más beneficiarios. No obstante, ha habido una tendencia a la armonización en donde tiene un papel importante la OCDE⁵⁰, principalmente en materia de la doble imposición.

Este convenio proporciona un marco estándar para la negociación de tratados fiscales entre países y trata de abordar y combatir la doble imposición que se puede llegar a dar en el impuesto de sucesiones y donaciones. Y lo hace a través de cláusulas que permiten deducir del impuesto a pagar, el monto del impuesto que ya haya sido pagado en España, evitando así esa doble imposición. Esto puede ocurrir en situaciones en las que una persona hereda un inmueble en España pero reside en otro país que también tiene impuesto de sucesiones y donaciones, y es que los no residentes en España están sujetos, además, a la normativa estatal y no la autonómica, lo que genera una mayor discriminación.

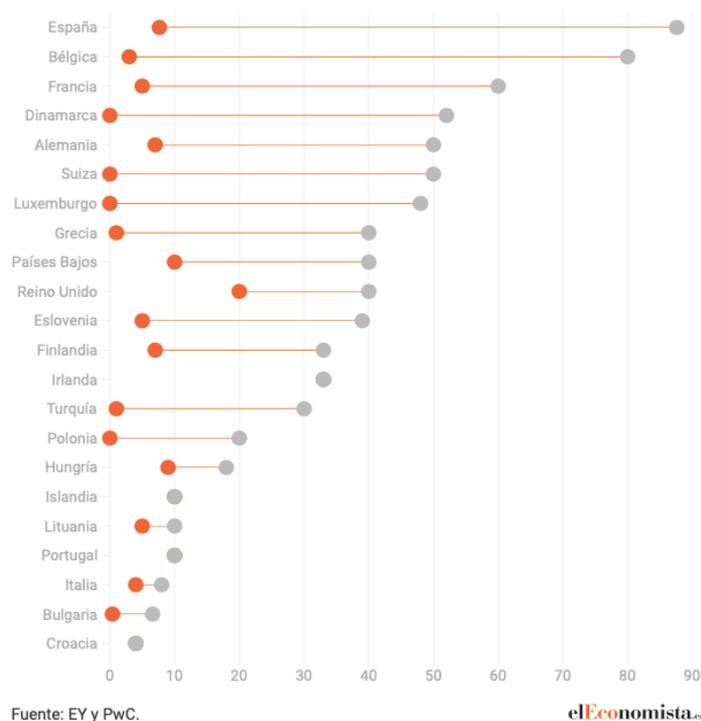
⁵⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

Siguiendo con el marco de la OCDE, cabe mencionar que la tendencia del mismo recientemente es aumentar el impuesto de sucesiones y donaciones⁵¹, y es que dice su Secretario General, Angel Guerría, que “El impuesto de sucesiones puede desempeñar un papel importante para aumentar ingresos, reducir desigualdades y mejorar la eficiencia”⁵²

Cabe mencionar que España es “es el país de Europa que más grava las sucesiones y donaciones con una tarifa máxima que llega al 87,6% en el caso de dos comunidades autónomas: Asturias y Murcia.”⁵³

En la siguiente gráfica se puede observar en porcentajes los porcentajes más bajos y altos del impuesto en cada uno de los países, siendo el más bajo el de color naranja y el más alto el gris.

La diferencia de España en el más alto se dispara debido a esas dos comunidades Autónomas, Asturias y Murcia.



⁵¹ https://blogs.elconfidencial.com/economia/laissez-faire/2021-05-17/informe-ocde-impuesto-sucesiones_3083124/

⁵² <https://elpais.com/economia/2021-05-11/la-ocde-sugiere-revisar-el-impuesto-a-las-herencias-para-limar-desigualdades-y-elevar-ingresos.html>

⁵³ <https://www.economista.es/economia/noticias/12282201/05/23/espana-es-el-pais-que-mas-grava-las-sucesiones-y-donaciones-en-europa.html>

Cuadro extraído de página web⁵⁴

Tras España, podemos observar que los países europeos que más gravan el impuesto de sucesiones y donaciones son: Bélgica, Francia y Dinamarca, mientras que los más bajos son Croacia, Bulgaria e Italia.

Además, es bastante representativo acerca de las diferencias entre los tipos más elevados y más bajos, podemos observar cómo en Bélgica la tasa del impuesto varía entre un 0-10% de mínimo hasta un 80% de máximo, al igual que ocurre con España.

⁵⁴ <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/12282201/05/23/espana-es-el-pais-que-mas-grava-las-sucesiones-y-donaciones-en-europa.html>

8. CONCLUSIONES.

A lo largo del trabajo hemos ido viendo y analizando las diferencias existentes alrededor del impuesto y los problemas que ello conlleva.

Ha quedado plasmado que las políticas fiscales tienden a una disminución del impuesto. Las normativas autonómicas, mayoritariamente, cuentan con numerosas reducciones y bonificaciones que minimizan enormemente el número de contribuyentes que tienen que soportar cargas fiscales elevadas. Por tanto, habría que preguntarse ¿qué impedimentos existen a la hora de plantear una supresión total de este impuesto?

Aquellos que se oponen a la supresión del impuesto sostienen que es un impuesto justo, toda vez que grava la riqueza obtenida sin esfuerzo, y niegan la doble tributación que se argumenta de adverso.

En mi opinión, no creo que sea una riqueza obtenida sin esfuerzo, no podemos compararla con ganar un cupón de la lotería o un premio al azar. La riqueza de las familias, las empresas, el patrimonio, etc, a día de hoy y en la mayoría de casos, es fruto del esfuerzo. Un esfuerzo cuyos beneficios llegarán algún día a los herederos o donatarios por decisión de la persona que lo ostentaba.

Respecto a la distribución de la riqueza, el impuesto de sucesiones supone un 0,5% de la recaudación total anual del Estado Español. En este sentido, esa función redistribuidora se ve claramente en aquellos que tengan que soportar el impuesto, puesto que su riqueza se va a ver disminuida en la cuantía soportada. Pero, ¿el resto de ciudadanos van a ver aumentada realmente su riqueza con la imposición de este impuesto?

Los detractores de este impuesto consideran que esta escasa recaudación fundamenta una posible supresión del impuesto de sucesiones y donaciones en nuestro país.

El autor De Albert expone claramente esta escasa recaudación de la siguiente manera: “Durante los últimos cinco años la recaudación apenas ha variado de los 2.500 millones de euros, lo que supone un 3% de los ingresos tributarios obtenidos por las CCAA y un 0,2% del PIB, lo que pone de manifiesto un “nivel recaudatorio bastante bajo y escasamente redistributivo”⁵⁵

⁵⁵ DE ALBERT, M: Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Barcelona, Foment del Treball Nacional, 2014, P.29.

No podría argumentarse, por tanto, una disminución en la recaudación de las arcas públicas de tal entidad que se plantease imposible la supresión del impuesto de sucesiones y donaciones, al contrario, queda latente que su supresión no supondría un perjuicio económico para las comunidades autónomas.

Por otro lado, debido a que es un impuesto cedido a las comunidades autónomas, nos encontramos con un marco legal tan complejo y amplio que resulta imposible no encontrarse con diferencias que generan esas situaciones tan injustas y dispares entre lo que tienen que pagar ciertos ciudadanos que heredan en una región con respecto a otros.

Ransés Pérez Boga, Presidente de la Organización de Inspectores de Hacienda del Estado, lo dice claro en su artículo para La Voz de Galicia: *“Si un hijo soltero hereda de su padre 800.000 euros, de los que 200.000 se corresponden con la vivienda habitual, no pagaría nada en Galicia, mientras que en la limítrofe Asturias la factura fiscal superaría los 100.000 euros. Estas disparidades de tributación han dado origen al debate sobre si el impuesto se debe armonizar y recuperar en toda España, o eliminarlo”*⁵⁶.

En conclusión, el impuesto de sucesiones y donaciones ha sido tan controvertido que hoy en día más que una herramienta fiscal podría considerarse más bien un instrumento político. Sus consecuencias económicas y fiscales son tan mínimas que su existencia carece de sentido.

Además, las familias que tienen que soportar los tipos impositivos más elevados se encuentran en una situación, a mi parecer, completamente injusta y abusiva, donde ningún otro ciudadano querría verse.

Es por ello por lo que creo que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones debería ser suprimido o modificado reduciéndolo y armonizándolo a nivel estatal, para que ningún ciudadano se vea perjudicado respecto a otro por el simple hecho de tener que tributar en otra comunidad autónoma.

⁵⁶ <https://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/opinion/2021/05/01/debatedebe-suprimirse-impuesto-sucesiones-igualarse-comunidades/00031619888373829924314.htm>

BIBLIOGRAFÍA:

- MERCADO, L. AND VALENCIANA, A. (2018). *Ximo Puig sube Sucesiones y se dispara el número de valencianos que renuncian a sus herencias*. [online] Libre Mercado.
- TARINAS LAW & ECONOMY, Reforma del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, 17 de septiembre de 2020.
- DELGADO GONZÁLEZ, A. F., “El impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿supresión o mantenimiento”
- GONZÁLEZ PINO, A., “La vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria: el Impuesto de Sucesiones”, *Revista Quincena Fiscal*, 2019, p.3.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones a la luz del principio de no confiscatoriedad, una visión comparada”, *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España*, 2015, p.7.
- DE ALBERT, M: Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Barcelona, Foment del Treball Nacional, 2014, P.29.
- GUILLEM LÓPEZ CASASNOVAS Y ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español”.
- JOSE FELIX SANZ SANZ. La curva de Laffer ¿mito o realidad?
- GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas Constitucionales y Comunitarios*, Navarra, Aranzadi S.A., 2010, p.21.
- MARTIN MORENO J.L. *Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Teorder, 2007, p.171.
- BENÍTEZ DE LUGO GUILLÉN, FÉLIX: “Evolución histórica de los impuestos sobre las sucesiones y sobre las transmisiones y actos jurídicos documentados”, Hacienda Pública Española, núm. 2, 1970.
- PESET, M.: “El Impuesto sobre Sucesiones en nuestra Historia”, Palau 14, 1987.
- SANTOS JULIÁ: “La España del s.XX”.
- Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente.
- Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- Ley 41/2003 de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad.
- La Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002. Artículo 25
- Decreto Foral legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- BOE. 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
- Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.
- Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueban las disposiciones dictadas por Aragón en materia de tributos cedidos.
- Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.
- 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.
- 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. - Boletín Oficial de la Región de Murcia de 31-01-2011
- José María Mollinedo, “*Invertia*”, El Español.
- <https://www.traetupoliza.com/impuesto-de-sucesiones-galicia/>
- <https://www.traetupoliza.com/impuesto-de-sucesiones-cantabria/#reducciones-impuesto-de-sucesiones-en-cantabria>
- <https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones-murcia-isd-27661>
- <https://www.traetupoliza.com/impuesto-de-sucesiones-andalucia/>
- https://www.larazon.es/comunidad-valenciana/cuando-dejara-pagar-impuesto-sucesiones-comunidad-valenciana_2023061464899974ee20ff0001619125.html#:~:text=Ej%20tributo%20supondrá%20este%20año,Generalitat%20valenciana%20para%20este%20año.
- <https://www.elindependiente.com/economia/2023/04/15/impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-en-que-comunidades-autonomas-se-pagan-mas/#:~:text=Mientras%20que%20en%20Andaluc%C3%ADa%20Cantabria,siempre%20más%20de%2030.000%20euros.>

- <https://www.voxespana.es/noticias/vox-unico-partido-que-se-compromete-a-eliminar-el-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-en-todos-los-supuestos-y-grados-de-parentesco-20230524?provincia=baleares>
- <https://www.libremercado.com/2023-05-12/el-psoe-vuelve-en-elecciones-con-una-subida-de-impuestos-para-rentas-medias-altas-y-patrimonio-7013497/>
- https://blogs.elconfidencial.com/economia/laissez-faire/2021-05-17/informe-ocde-impuesto-sucesiones_3083124/
- <https://elpais.com/economia/2021-05-11/la-ocde-sugiere-revisar-el-impuesto-a-las-herencias-para-limar-desigualdades-y-elevar-ingresos.html>
- <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/12282201/05/23/espana-es-el-pais-que-mas-grava-las-sucesiones-y-donaciones-en-europa.html>
- <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/12282201/05/23/espana-es-el-pais-que-mas-grava-las-sucesiones-y-donaciones-en-europa.html>
- Programa electoral PP. 2023. Pag 48.