



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones: situación actual, desafíos futuros y su controversia sobre la justicia fiscal.

Presentado por:

Soraya Fernández Navares

Tutelado por:

Antonio Arenales Rasines

Valladolid, 11 de septiembre de 2024

A mis padres y a mi hermana, por ser mi apoyo incondicional durante estos años, por su paciencia infinita y por confiar y ver en mí lo que yo ya no veía, a quienes debo lo que soy y lo que llegaré a ser.
Este trabajo es tan vuestro como mío.

Resumen

En este trabajo se analiza en profundidad el ISD en el sistema tributario español, abordando sus antecedentes, concepto, naturaleza, y la legislación aplicable, como la Ley 29/1987 y el RD 1629/1991. Se examina la situación actual del impuesto, su aplicación, la transmisión de la empresa familiar, y las opiniones doctrinales, destacando tanto defensores como detractores del ISD, así como propuestas de reforma. Además, se explora la regulación del impuesto en diferentes Comunidades Autónomas, incluyendo los regímenes forales, y se discuten los desafíos futuros, problemas constitucionales, y la situación comparada del ISD a nivel internacional.

Palabras clave

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Comunidades Autónomas, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Regímenes Forales, Constitución Española, Doctrina, Injusto.

Abstract

This paper provides an in-depth analysis of the Inheritance and Gift Tax (ISD) within the Spanish tax system, covering its background, concept, nature, and applicable legislation, such as Law 29/1987 and RD 1629/1991. The current situation of the tax is examined, including its application, the transfer of family businesses, and doctrinal opinions, highlighting both supporters and critics of the ISD, as well as reform proposals. Furthermore, the regulation of the tax across different Autonomous Communities is explored, including the foral regimes, and future challenges, constitutional issues, and the comparative international situation of the ISD are discussed.

Key words

Inheritance and Gift Tax, Autonomous Communities, Law on Inheritance and Gift Tax, Regional Tax Systems, Spanish Constitution, Doctrine, Unfair.

Índice

1. INTRODUCCIÓN	7
2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	8
2.1 Antecedentes.....	8
2.2 Concepto y naturaleza	10
2.2.1 Concepto	10
2.2.1 Naturaleza.....	12
2.3 Legislación aplicable.....	13
2.3.1 Ley 29/1987, de 18 de diciembre	13
2.3.2 El RD 1629/1991, de 8 de noviembre.....	16
2.3.3 Ley 22/2009, de 18 de diciembre	18
3. SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO	19
3.1 Aplicación del ISD	19
3.2 Transmisión de la empresa familiar	22
3.3 Opiniones de la doctrina	25
3.3.1 Defensores del ISD.....	25
3.3.2 Detractores del ISD	26
3.3.3 Autores que creen necesaria una reforma	29
3.3.4 Propuestas de reforma.....	30
4. REGULACIÓN DEL IMPUESTO EN LAS DIFERENTES COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	31
4.1 Ámbito territorial.....	31
4.1.1 Régimen común	32
4.1.2 Regímenes forales	34
4.2 Regulación propia en las diferentes CCAA de régimen común así como sus beneficios fiscales establecidos	36
4.2.1 Cantabria	37
4.2.2 Cataluña	38
4.2.3 Asturias.....	40
4.2.4 Castilla y León.....	41

5. DESAFÍOS FUTUROS.	43
6. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	47
7. SITUACIÓN EN DERECHO COMPARADO.....	51
8. JUSTICIA FISCAL	57
9. CONCLUSIONES	60
10. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA	63

ABREVIATURAS

ISD impuesto de sucesiones y donaciones

RD Real Decreto

CCAA Comunidades Autónomas

CA Comunidad Autónoma

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

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IP Impuesto sobre el Patrimonio

ART. Artículo

IS Impuesto sobre Sociedades

PYMES Pequeñas y Medianas Empresas

PV País Vasco

TFUE Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TC Tribunal Constitucional

LGT Ley General Tributaria

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo aborda la actualidad y el futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (en adelante ISD) regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y la posibilidad de su desaparición o reforma. Este impuesto, que grava las adquisiciones gratuitas por personas físicas a través de un legado, una donación, una herencia o un seguro de vida, ha sido objeto de un intenso debate doctrinal y social desde hace décadas. Este trabajo se centrará en analizar las cuestiones más controvertidas relacionadas con el ISD, explorando tanto los argumentos a favor de su existencia como aquellos que abogan por su supresión.

Desde su creación, el ISD ha suscitado opiniones divididas. Sus defensores sostienen que este impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza y a la reducción de las desigualdades sociales, al permitir la recaudación de recursos para financiar servicios públicos y políticas sociales. Por el contrario, los detractores argumentan que el ISD es injusto, ya que grava repetidamente la misma riqueza y puede suponer una carga fiscal excesiva para los herederos, especialmente cuando no disponen de suficiente liquidez para pagar el impuesto, lo que puede llevar a la renuncia a la herencia. Además, se señala que el impuesto puede obstaculizar la creación y continuidad de empresas familiares, afectando negativamente a la generación de empleo.

En el análisis de este trabajo, se destacarán los hitos más relevantes en la evolución del ISD y las controversias históricas que ha generado. Se ofrecerá una visión general del impuesto, sus fundamentos y justificaciones, así como su estructura y funcionamiento, basándonos en la opinión de expertos tributarios y en la legislación vigente. Se analizará también la diversidad legislativa resultante de la cesión del tributo a las Comunidades Autónomas, incluyendo las diferencias significativas en su aplicación en el Régimen común y en el Régimen Foral o especial del País Vasco y Navarra, que han generado desigualdades entre ciudadanos en función de la residencia habitual del causante.

Además, se discutirá el cuestionamiento de la constitucionalidad del ISD, con críticas basadas en la supuesta vulneración de principios constitucionales tributarios. El Tribunal Constitucional ha intervenido para establecer los límites del impuesto en relación con los principios de justicia jurídico-tributaria. Asimismo, se realizará una comparación con otros sistemas jurídicos, destacando que el ISD es un impuesto presente en muchos otros países.

Este trabajo, a través de un análisis detallado y riguroso de los argumentos más trascendentes a favor y en contra del ISD, buscará ofrecer una conclusión fundamentada sobre su futuro: ¿Debe el ISD ser suprimido, modificado o mantenerse en su forma actual?

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

2.1 Antecedentes

Es pertinente detenerse en los antecedentes de lo que hoy conocemos como el Impuesto de Sucesiones y Donaciones ya que, de su historia, podemos extraer claves que explican el impuesto actual.

El ISD es una figura tributaria que tiene una larga historia en España. El origen de este impuesto podemos remontarlo al tiempo del emperador romano Augusto. Durante los primeros años de la era cristiana se encontraba vigente la *vigesima hereditatum*, considerada como el primer gravamen de esta naturaleza que consistía en una vigésima sobre las herencias y legados de los ciudadanos.¹

Como antecedente no tan remoto, otros autores sitúan su origen en el siglo XVIII con la Real Cédula de 25 de septiembre de 1789, a través de este documento, Carlos IV gravó herencias y legados en línea indirecta con la finalidad de financiar los gastos que le suponía a la Corona las guerras contra Francia.

Dos características destacables de esta Real Cédula son las siguientes:

- Existía exención para las herencias entre ascendientes y descendientes en línea recta, así como para los casos en los que se dejaban a favor del alma.
- Para el resto de los adquirentes suponía un gravamen correspondiente al 2% del valor líquido. Si bien este gravamen era susceptible de duplicarse para el caso en el que la herencia o legado ascendiese a más de once mil reales en los supuestos en los que no mediara parentesco con el causante o, del 1% en los casos en los que la herencia o legado fuera entre cónyuges.

Con Fernando VII en el poder, se exige la *media annata* que, suponía la mitad de las rentas de un año de las herencias transversales de vínculos o mayorazgos, impuesto que se mantuvo hasta el trienio liberal en el que se imponen otros derechos de registro. Sin embargo, con el regreso al absolutismo la *media annata* fue reinstaurada hasta el año 1829, cuando el Ministro de Hacienda, López Ballesteros, establece una imposición gradual sobre las sucesiones de

¹ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: *Guía del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. CISS, Valencia, 2004, p. 17

vínculos y mayorazgos y bienes libres en función del grado de parentesco, suponiendo el parentesco más lejano un pago mayor, hasta un 10% para el caso de parientes de más de cuarto grado.²

Con la reforma tributaria de Alejandro Mon en el año 1845, se establece un verdadero sistema tributario, recibiendo el nombre de “derecho de hipotecas”, gravando, entre otras, las transmisiones *mortis causa*, de igual manera, se pretende mantener el alivio de carga fiscal sobre las transmisiones entre parientes más cercanos y, por el contrario, endurecerla a medida que el parentesco se alejaba. En 1872, tras numerosos cambios, el impuesto recibió la denominación de “impuesto de derechos reales y transmisiones de bienes”.

Se sucedieron numerosas reformas debido a la inestabilidad política propugnadas por quien enumeraré a continuación de manera cronológica: Fernández Villaverde en el año 1900, Cobián en 1910, en esta reforma la progresividad se vio acentuada y se introdujo el gravamen sobre los bienes de las personas jurídicas, Bergamín en 1922, Calvo Sotelo 1926, creó el impuesto sobre el caudal relicto, Carner en 1932, Larraz en 1940.³ Según las palabras del profesor ALBIÑANA GARCÍA – QUINTANA, esta situación de inestabilidad se mantuvo durante la Segunda República.⁴

A principios del siglo XX se estiman otros motivos frente a los puramente recaudatorios para conformar la estructura de este tributo, son los siguientes:

- Evitar la concentración de la riqueza con la finalidad de prevenir el malestar social.
- El impuesto sobre la adquisición de riqueza inesperada por el beneficiario de herencias o donaciones, que resulta en un aumento de su capacidad económica y, por ende, justifica la imposición de este tributo sin causar gran oposición por parte de los adquirentes.
- Imponer un impuesto sobre el patrimonio que, en cierta medida, puede servir como alternativa a los impuestos convencionales sobre el patrimonio neto.⁵

Con la reforma tributaria de 1964 se suprimió el impuesto sobre el caudal relicto y se creó el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Consecuencia de esta reforma, se dictó el Texto Refundido aprobado por el Decreto

² ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, p. 12

³ CHALER IRANZO, R., ZAERA CASADO, A.: *Impuestos sobre sucesiones y donaciones : comentarios y casos prácticos*. CEF, Madrid, 2021, p.12

⁴ CALLE SÁIZ, R.: *La Hacienda en la II República Española*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, p. 1425

⁵ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: *Guía del impuesto sobre...*, op. cit., p. 17

1018/1967, de 6 de abril, que constituía junto con el Reglamento de 1959 la normativa aplicable hasta la promulgación de la vigente Ley del ISD, de 18 de diciembre, de 1987.

Con el Real Decreto (en adelante RD), 1629/1991, de 8 de noviembre, se aprobó el Reglamento del ISD, que recoge, según su exposición de motivos, las disposiciones interpretativas de la ley necesarias para el adecuado funcionamiento del tributo.

Se ha de destacar que, con respecto a la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, su sucesora, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y en la actualidad la Ley 22/2009, de 18 de diciembre posibilitan que las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA), puedan asumir determinadas competencias normativas en el ISD.

Por tanto, la actual regulación del ISD está compuesta por:

- La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.
- El RD 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento sobre Sucesiones y Donaciones.
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, principalmente, su título tercero referido a la cesión de tributos del Estado a las CCAA.
- Leyes de las CCAA relativas a las competencias normativas asumidas.⁶

2.2 Concepto y naturaleza

2.2.1 Concepto

De la exposición de motivos de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) puede extraerse el siguiente concepto del ISD:

Se trata de un tributo directo, complementario al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que grava las adquisiciones gratuitas de bienes y derechos de las personas físicas, tanto por herencia como por donación, quedando determinada la carga tributaria en el

momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente. Este impuesto tiene una función redistributiva, ya que, detrae un porcentaje del valor de cada adquisición gratuita a favor del Tesoro Público, lo que supone una contribución a la redistribución de la riqueza.

La cuantía del impuesto se determina en función del valor del patrimonio adquirido y del grado de parentesco entre ambas partes, es decir, entre el transmitente y el adquirente,

⁶ CHALER IRANZO, R., ZAERA CASADO, A.: *Impuestos sobre sucesiones y donaciones...*, op. cit., p. 13

además, se ha de tener en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente para los casos en los que se supere cierto umbral, que será el de cincuenta millones de pesetas, lo que corresponde actualmente a 400.000 euros.

La ley refuerza la progresividad del impuesto y establece reglas específicas para asegurar su equidad, como la acumulación de los valores de seguros de vida a la porción hereditaria. Se busca además la armonización con otros impuestos directos, sobre todo, con el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) al que se remitirá la ley en materias como son, por ejemplo, la fijación del valor del ajuar doméstico.

El ISD es un impuesto muy polémico, existiendo también en su conceptualización diversos debates. Por un lado, hay quien sostiene que se trata de un impuesto que grava la renta, siendo tal un hecho imponible del IRPF y, por otro lado, la doctrina mayoritaria ha concluido que se trata de un aumento patrimonial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo (en adelante, art.) 1 de la LISD.

A continuación, citaré a tenor literal, diferentes autores que han dado su opinión en relación con este impuesto para contextualizar alguna de las posturas existentes en el debate del que he hablado anteriormente.

SORIANO GARCÍA en su prólogo de la obra CHECA GÓNZALEZ dice lo siguiente⁷:

«Las razones políticas pronto se acumularon en favor de este impuesto. Apareció nada menos que toda una teoría de la redistribución basada en las injusticia de permitir que se obtuvieran unos bienes sin haber realizado el esfuerzo para conseguirlos. Y prontamente también se añadió, con abierto designio ideológico, la tesis de que quienes heredaban, en definitiva, eran los individuos de la clase pudiente, los ricos, en habitual terminología castiza, a los que había que corregir, un poco al menos, mediante un cierto azote impositivo.»

Describía este impuesto como un instrumento más en la redistribución de la riqueza, acentuando el carácter injusto de acceder a dicha riqueza sin haber hecho ningún esfuerzo para su obtención.⁸

CORONAS I GUINART añade que, el impuesto no lo paga nadie, ya que el transmitente ya ha fallecido y tampoco los herederos, porque se encuentran en posesión de un patrimonio que antes no tenían.⁹

⁷ CHECA GÓNZALEZ, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 9

⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del impuesto...*, op. cit., pp. 17-18

⁹ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del impuesto...*, op. cit., pp. 18

2.2.1 Naturaleza

Los caracteres que definen el ISD son los siguientes:

La propia Ley del impuesto en su artículo 1 y en su Exposición de Motivos es la que afirma que se trata de un impuesto directo, lo que significa que, grava una manifestación directa de la capacidad económica del contribuyente, en el caso de este impuesto, se gravan los incrementos de patrimonio que se ponen de manifiesto en las adquisiciones gratuitas.

Se trata de un impuesto subjetivo, mencionado así en la citada ley, lo que según la doctrina se define como tributo que toma en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente para la graduación de la imposición. Este impuesto regula ciertas reducciones como puede ser el parentesco que se posea con el transmitente o asegurado, la edad del adquirente, incapacidades etc.¹⁰

Otra característica que se ha de mencionar sobre este impuesto es sobre su naturaleza personal o real. La mayoría de la doctrina para establecer la distinción entre estas notas acude a lo señalado por SAINZ DE BUJANDA¹¹, para este, la nota definitoria se encuentra en la posibilidad de que la manifestación de la riqueza gravada por el impuesto pueda ser separada de la persona que la adquiere. Si bien es cierto que esta distinción conlleva cierta dificultad en la práctica, por lo que encontramos opiniones a favor del carácter personal del impuesto como son por ejemplo; FERREIRO LAPATZA¹², BALLESTER GINER¹³ O TEJERIZO LÓPEZ¹⁴, pero, por otro lado, se encuentran CAZORLA y MONTEJO, que, si bien admiten la subjetivación del ISD, lo califican como real.

Mi opinión personal se decanta hacia la postura que lo considera una naturaleza personal, ya que el ISD toma en cuenta las circunstancias individuales de los contribuyentes de forma que se adapta a su capacidad económica de una forma clara, por ello, el carácter que añadiré a esta lista será el personal, lo que significa que la determinación de sus hechos impositivos ha de hacerse en relación con una persona, como es en este caso la adquisición gratuita de bienes o derechos o la percepción de indemnizaciones de seguros, lo que lleva consigo que esa adquisición sea realizada por una persona física. Por tanto, quedan excluidas cualquier tipo de entidad, ya que estas tributarán las adquisiciones gratuitas a través del Impuesto sobre Sociedades (IS).

¹⁰ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: *Guía del impuesto sobre...*, op. cit., p. 23

¹¹ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense, Madrid, 1988, pp. 156 y ss.

¹² FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 200

¹³ BALLESTER GINER, E.: *Derecho de Sucesiones. Aspecto Civil y Fiscal*. Edersa, Madrid, 1989 p. 234

¹⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *La fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989 p. 20

Es además un impuesto individual ya que, grava las adquisiciones individuales de cada adquirente de bienes y derechos, sin tener en cuenta el conjunto de la transmisión, esta naturaleza se refuerza con la finalidad de no acumular adquisiciones de los cónyuges o padres con las de sus hijos menores de edad teniendo así en cuenta aspectos perdónales individuales de los adquirentes como es su patrimonio previo para discriminar tributariamente entre ellos. Al tratarse de un impuesto subjetivo, consecuentemente encaja la progresividad del impuesto ya que, aumenta la cuota a pagar cuanto mayor sea la base liquidable, además, en función del parentesco y del patrimonio que posea el contribuyente mayor será la cantidad que deba pagar.¹⁵

Por último, en cuanto al devengo, es instantáneo y esporádico. Es instantáneo ya que se devenga en el momento en el que se produce el hecho imponible, sin abarcar períodos concretos y, además es esporádico ya que, puede que no se dé nunca la ocasión que motive la tributación en este impuesto.¹⁶

Ha de destacarse que, está cedido a las CCAA, no solo en su gestión y recaudación sino también en ciertos aspectos de su normativa. Según lo dispuesto en el art. 2 LISD recoge lo siguiente: “*La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.*”

2.3 Legislación aplicable

2.3.1 Ley 29/1987, de 18 de diciembre

La citada Ley de 18 de diciembre¹⁷, supone el pilar fundamental de la regulación de este impuesto. Desde la fecha de su publicación esta Ley ha sido sometida a numerosas modificaciones, pero es la reciente reforma introducida a fecha de 1 de mayo de 2020 a partir de la Ley 5/2020, del 29 de abril la que ha reavivado los debates al aumentar la recaudación. Esta modificación se centra en la ampliación de las bases imponibles y en la revisión de las exenciones y reducciones que, hasta entonces, beneficiaban a ciertos contribuyentes, particularmente en las CCAA. La Ley 5/2020 introdujo cambios significativos en la forma

¹⁵ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: *Guía del impuesto sobre...*, op. cit., p. 24

¹⁶ BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL L., PEREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 35

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

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

en que se calculan las obligaciones fiscales derivadas del ISD incrementando la carga tributaria para determinadas transmisiones patrimoniales.

Uno de los aspectos más destacados de esta reforma es la limitación en las reducciones aplicables a las transmisiones entre familiares cercanos, como las herencias entre padres e hijos o entre cónyuges, que tradicionalmente gozaban de beneficios fiscales considerables. La reforma establece nuevos tramos de gravamen y revisa los coeficientes multiplicadores aplicables, lo que ha tenido como consecuencia un aumento en la cuota a pagar en estos casos. Este cambio ha suscitado un amplio debate, ya que afecta directamente a la capacidad de transmisión del patrimonio familiar y a la planificación sucesoria.

Además, la reforma también ha introducido nuevas reglas para la valoración de determinados bienes, especialmente en lo que respecta a bienes inmuebles y participaciones en empresas familiares. La Ley 5/2020 establece criterios más estrictos y actualizados para determinar el valor real de estos bienes, con el fin de evitar subvaloraciones que pudieran disminuir la base imponible. Esta actualización en los métodos de valoración ha incrementado la base sobre la que se aplica el impuesto, contribuyendo al aumento de la recaudación fiscal.

Por último, la reforma ha sido objeto de críticas y controversias, no solo por el incremento en la presión fiscal, sino también por las diferencias significativas que se han generado entre las CCAA. La ley permite cierta autonomía en la regulación del impuesto, lo que ha resultado en disparidades notables en el tratamiento fiscal de las sucesiones y donaciones según la región en la que se resida. Esta situación ha generado un debate sobre la necesidad de armonizar el impuesto a nivel nacional para evitar inequidades y distorsiones en la capacidad económica de los ciudadanos.

En resumen, la modificación introducida por la Ley 5/2020 ha supuesto un cambio profundo en el régimen del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incrementando la recaudación y afectando de manera significativa a la planificación patrimonial de las familias, así como a la equidad del sistema tributario en su conjunto.

Podemos concretar las características de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la siguiente manera:

- Regula la normativa estatal de forma conjunta y establece un régimen general para las sucesiones y donaciones.

- Toma en consideración la regulación de algunas CCAA así como las competencias normativas que puedan asumir las mismas .
- La autoliquidación del ISD deja de ser opcional y pasa a ser obligatorio para el sujeto pasivo en algunas CCAA.

A continuación citaré los rasgos más importantes en materia de sucesiones y de donaciones, pero como característica común de ambas, se ha de precisar que, tanto las donaciones como las sucesiones en favor de personas jurídicas, tributan por el IS.

- Sucesiones

Especial atención de los seguros sujetos al impuesto.

Régimen de obligación real y personal de contribuir, el sujeto pasivo es la persona física.

Hay reducciones en la base imponible en función de diversos factores como es el parentesco.

Desde el 1 de enero de 1999 la prescripción del impuesto es de 4 años.

Existe posibilidad de aplazamiento y de fraccionamiento de pagos especiales

En lo referido al ámbito territorial la nacionalidad se sustituye por la residencia efectiva

- Donaciones

Se acumulan entre sí las realizadas en un período de 3 años y se unen a la herencia si no han pasado 5 años

Existen reducciones importantes del 95% por la donación tanto de empresa individual como de participaciones de entidades con ciertos requisitos y de negocios familiares.

En ambas tablas información obtenida a partir de la ley

2.3.2 El RD 1629/1991, de 8 de noviembre

El Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre¹⁸, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, fue adoptado tras una deliberación del Consejo de Ministros, previa propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y con el dictamen favorable del Consejo de Estado. Esta norma surge en el contexto de la necesidad de actualizar y sistematizar la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a la luz de las modificaciones introducidas por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Ley 29/1987, al establecer el marco normativo del impuesto, reconocía la necesidad de contar con un reglamento que desarrollara sus disposiciones. No obstante, preveía la pervivencia del Reglamento aprobado por el Decreto 1014/1959, de 20 de junio, en todo aquello que no se opusiera a la nueva Ley. Sin embargo, el Reglamento de 1959, aunque fue una herramienta útil durante su vigencia, comenzó a mostrar signos desfasados al no contemplar adecuadamente los aspectos introducidos por la nueva legislación.

Para paliar esta situación, el Gobierno aprobó el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, que trató de adaptar parcialmente la normativa a las exigencias de la Ley 29/1987. No obstante, esta solución resultó insuficiente, dado que el Reglamento de 1959 seguía en vigor en aspectos fundamentales, creando una regulación fragmentada y desactualizada que dificultaba la correcta aplicación del impuesto.

Ante esta realidad, se hizo evidente la necesidad de un nuevo Reglamento que, además de integrar y desarrollar las disposiciones establecidas por la Ley 29/1987, derogara aquellas regulaciones del Reglamento de 1959 que habían quedado obsoletas o resultaban incompatibles con el nuevo marco normativo. El Real Decreto 1629/1991, por tanto, responde a esta necesidad, ofreciendo una regulación más coherente y actualizada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Este nuevo Reglamento no solo aborda y clarifica las cuestiones que el marco legal anterior dejaba ambiguas o insuficientemente desarrolladas, sino que también incorpora las

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

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-27678>

disposiciones necesarias para una aplicación adecuada y efectiva del impuesto en el contexto contemporáneo. Asimismo, omite aquellas regulaciones específicas que, debido al cambio normativo y social, ya no son relevantes, garantizando así una normativa ajustada a las necesidades presentes y acorde con el principio de seguridad jurídica.

Este Reglamento guarda una relación estrecha y fundamental con la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta conexión se establece a través del rol del Reglamento como instrumento normativo destinado a desarrollar, concretar y hacer aplicables las disposiciones contenidas en la Ley.

La Ley 29/1987 establece el marco jurídico esencial que regula la imposición sobre las transmisiones de bienes y derechos que se realizan a título gratuito, tanto por causa de muerte (sucesiones) como *inter vivos* (donaciones). Si bien la Ley define los principios y bases del impuesto, requiere de un desarrollo reglamentario que detalle los procedimientos y criterios específicos para su aplicación práctica. Es en este contexto donde el Real Decreto 1629/1991 entra en juego, proporcionando la normativa complementaria necesaria para asegurar que los preceptos de la Ley se ejecuten de manera coherente y efectiva.

El Reglamento aprobado por el Real Decreto no solo desarrolla las disposiciones generales de la Ley, sino que también las adapta a las circunstancias específicas, estableciendo las normas procedimentales, las reglas para la valoración de los bienes, los supuestos de exención y reducción, así como otros aspectos técnicos que la Ley deja abiertos a desarrollo reglamentario. Esto permite que la Ley 29/1987 se aplique con mayor precisión y que los contribuyentes tengan un marco claro y detallado para cumplir con sus obligaciones fiscales. Además, el Reglamento también se encarga de actualizar y adaptar las disposiciones normativas anteriores que quedaron obsoletas con la entrada en vigor de la Ley 29/1987. En este sentido, el Real Decreto 1629/1991 no solo cumple la función de desarrollar la nueva Ley, sino que también deroga y sustituye aquellas regulaciones del antiguo Reglamento de 1959 que resultaban incompatibles o insuficientes, asegurando así una normativa moderna y ajustada a la realidad jurídica y social vigente.

En resumen, la relación entre el Real Decreto 1629/1991 y la Ley 29/1987 es de dependencia normativa, donde el Reglamento actúa como el complemento esencial para la correcta implementación y aplicación de los principios y reglas establecidas por la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.¹⁹

¹⁹ https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd1629-1991.html

2.3.3 Ley 22/2009, de 18 de diciembre

Esta Ley²⁰, vigente desde 2009, se centra en la regulación de la financiación de los servicios públicos fundamentales, la creación y gestión de los fondos de convergencia, y la cesión de tributos estatales a las CCAA. Asimismo, introduce modificaciones relevantes en diversas normas tributarias para asegurar una adecuada distribución de los recursos financieros entre el Estado y las Comunidades.

El Título III de la Ley 22/2009 aborda en detalle el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades. En este sentido, la Ley refuerza la autonomía fiscal de las CCAA mediante el incremento de los porcentajes de cesión en varios impuestos clave, entre ellos el IRPF, el Impuesto sobre el Valor Añadido, y los Impuestos Especiales sobre determinados medios de transporte, alcohol y bebidas alcohólicas, tabacos, hidrocarburos, y electricidad. Este incremento en los porcentajes de cesión permite a las CCAA disponer de un mayor control sobre sus recursos financieros, lo que a su vez fortalece su capacidad para financiar y gestionar servicios públicos esenciales, como la sanidad, la educación, y los servicios sociales.

Uno de los aspectos más destacados de esta Ley es la modificación de la definición de residencia habitual en el contexto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Previamente, la residencia habitual de una persona, para efectos de determinar el punto de conexión en el ISD, se establecía con base en un período de un año de residencia continuada. Sin embargo, la Ley 22/2009 amplía este período a cinco años, lo que busca garantizar que el punto de conexión para la atribución del rendimiento del impuesto se ajuste de manera más precisa a la realidad de la residencia de los contribuyentes y, por tanto, a la normativa aplicable. Esta ampliación también tiene como objetivo evitar prácticas de planificación fiscal agresiva que pudieran derivarse de la residencia temporal en determinadas Comunidades con regímenes fiscales más beneficiosos.

En cuanto a los servicios públicos fundamentales, la Ley establece un modelo de financiación que garantiza la provisión de recursos suficientes para que todas las CCAA puedan ofrecer servicios públicos de calidad a sus ciudadanos, en igualdad de condiciones. Para ello, se han creado fondos específicos como el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales,

²⁰ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375>

que asegura un nivel mínimo de financiación para servicios esenciales, independientemente de la capacidad fiscal de cada Comunidad Autónoma. Además, la Ley introduce mecanismos de redistribución a través de los fondos de convergencia autonómica, que incluyen el Fondo de Suficiencia Global y el Fondo de Compensación Interterritorial. Estos fondos tienen como objetivo corregir desequilibrios territoriales y promover la cohesión económica y social entre las diferentes regiones.

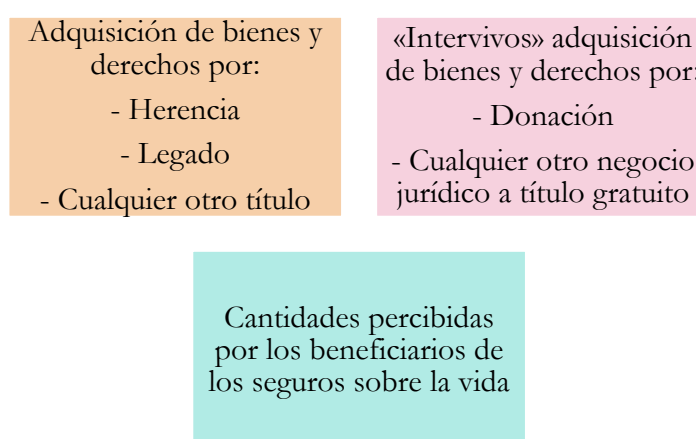
La Ley 22/2009 también establece un marco para la corresponsabilidad fiscal, permitiendo a las Comunidades no solo participar en la recaudación de ciertos tributos cedidos, sino también en su gestión normativa, dentro de los límites establecidos por la legislación estatal. Esto incluye la capacidad de las CCAA para regular aspectos como los tipos impositivos, las deducciones y las bonificaciones en los impuestos cedidos. Esta corresponsabilidad se traduce en una mayor flexibilidad para adaptar la política fiscal a las particularidades económicas y sociales de cada territorio, promoviendo una gestión más eficiente y cercana a las necesidades de los ciudadanos.²¹

3. SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO

3.1 Aplicación del ISD

En España se fija la residencia del adquirente como criterio general. En algunos casos se atiende a la ubicación en la que se encuentren los bienes incluso para aquellos casos en los que el adquirente no resida en España, lo que resultará irrelevante es la residencia del transmitente.

Tributan por el ISD:



Fuente: art. 3 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

²¹ https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l22-2009.html

La falta de coordinación existente entre los diferentes países produce actuaciones de las que se ha de corregir:

Según el art. 23 LISD en el caso de aplicación del principio de residencia (obligación personal) la doble imposición será resuelta en la ley por vía de deducción. El contribuyente posee el derecho a deducir la menor de estas cantidades:

- Lo pagado en el extranjero en favor de un impuesto similar que grave el mismo incremento patrimonial.
- El importe de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto español a los bienes situados o los derechos ejercitables fuera de España, que ya hubieran sido gravados en el extranjero por un tributo análogo.

Para los casos de tributación de los no residentes (obligación real) la doble imposición se produce a no ser que se trate de un país que posea una norma de sentido análogo a este art. 23 LISD. Conforme a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con estatuto de Autonomía, las CCAA pueden establecer deducciones y bonificaciones que consideren oportunas. Si bien, han de ser compatibles con las que aparecen recogidas en la normativa estatal, y se aplicarán solo cuando las estatales hayan sido aplicadas.²²

Con la finalidad de evitar la doble imposición España ha firmado diferentes convenios en materia de impuestos sobre herencias con los países que se mencionan a continuación:

- Grecia. El Convenio de 6 de marzo de 1919, en el que se fijan reglas que han de ser aplicadas a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España respectivamente.²³
- Francia. El Convenio de 8 de enero de 1963 (Instrumento de ratificación de 11 de julio de 1963), con el fin de evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias.²⁴
- Suecia. Convenio de 25 de abril de 1963, para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre las herencias.²⁵

²² Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Art. 23

²³ CHALER IRANZO, R., ZAERA CASADO, A.: *Impuestos sobre sucesiones y donaciones...*, op. cit., p.18

²⁴ Ibidem p. 18

²⁵ Ibidem p. 18

Es necesario abordar los coeficientes multiplicadores dentro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que son un aspecto clave para comprender cómo se calcula y ajusta la carga fiscal en función de las características del beneficiario. Estos coeficientes juegan un papel fundamental al permitir que el impuesto refleje tanto la relación entre el causante y el beneficiario como la situación patrimonial preexistente de este último. A continuación, se detalla cómo funcionan estos coeficientes y su impacto en la tributación:

Los coeficientes multiplicadores del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son factores que se aplican a la base liquidable del impuesto para determinar la cuota tributaria. Estos coeficientes son fundamentales para ajustar la carga fiscal en función de la relación entre el causante o donante y el beneficiario, así como del patrimonio preexistente de este último. En este contexto, la base liquidable se obtiene aplicando a la base imponible las reducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas, conforme a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía. Estas reducciones se aplican primero a nivel estatal y, posteriormente, a nivel autonómico, si así lo ha previsto la legislación de la Comunidad Autónoma correspondiente.

En las adquisiciones "*mortis causa*", si la Comunidad Autónoma no ha regulado reducciones específicas o no resulta aplicable la normativa autonómica, se aplican las reducciones establecidas en la normativa estatal. Estas reducciones varían según el grado de parentesco del beneficiario con el causante, clasificándose en los siguientes grupos:²⁶

Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, con una reducción de 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de 21, hasta un máximo de 47.858,59 euros.

Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes, con una reducción de 15.956,87 euros.

Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, con una reducción de 7.993,46 euros.

Grupo IV: Adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y personas sin parentesco, donde no se aplica ninguna reducción.

Además, se contemplan reducciones adicionales para personas con discapacidad, así como para ciertos beneficiarios de seguros de vida y transmisiones de empresas familiares o negocios profesionales. Por ejemplo, en el caso de personas con una discapacidad igual o

²⁶ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Art. 20

superior al 33%, se aplica una reducción de 47.858,59 euros, que aumenta a 150.253,03 euros si el grado de discapacidad es igual o superior al 65%.

Los coeficientes multiplicadores también consideran el patrimonio preexistente del beneficiario, aplicando un mayor coeficiente a quienes posean un patrimonio más elevado, lo que incrementa la cuota tributaria final de manera progresiva. Este enfoque busca garantizar que aquellos con mayor capacidad económica asuman una mayor carga fiscal. La normativa permite que las CCAA modifiquen los coeficientes multiplicadores dentro de ciertos límites, lo que ha dado lugar a disparidades significativas en la tributación por sucesiones y donaciones en distintas regiones de España. Algunas Comunidades Autónomas, como Madrid y Andalucía, han optado por bonificaciones significativas que reducen notablemente la carga fiscal, mientras que otras, como Cataluña y Asturias, han mantenido o incrementado los coeficientes, lo que resulta una mayor recaudación fiscal.

3.2 Transmisión de la empresa familiar

Si bien es cierto que en la regulación actual podemos encontrar el 95% de la reducción de la base imponible del ISD en el caso en el que esté incluido el valor de una empresa familiar en el artículo 20.2 c) y 20.6 de la LISD 29/1987, de 18 de diciembre, estos apartados no existían en la redacción originaria, en la que únicamente constaban las reducciones de carácter subjetivo del impuesto relativas al parentesco entre el causante y el contribuyente. Se ha de insistir en el término de causante ya que, las reducciones solo eran aplicables en los casos *mortis causa*, no siendo posible esta reducción en las donaciones, discriminación para la que no encontraba fundamento una gran parte de la doctrina, ya que, como consideraba SIMÓN ACOSTA²⁷, el incremento de riqueza es el mismo independientemente de la forma en la que se transmita. Tratando el caso del negocio familiar, parece incluso más adecuado que se produzca la transmisión en vida, favoreciendo de esta manera la redistribución intergeneracional.

En los años noventa, se produjo una crisis de carácter estructural en los países desarrollados, lo que supuso una preocupación de las economías modernas por las empresas consideradas como instituciones básicas de economías de mercado, por lo que era necesaria la creación de un entorno adecuado que supusiera la reactivación de la maquinaria con el objetivo de dejar atrás esa depresión. La situación que se estaba viviendo sacó a relucir que, las grandes

²⁷ SIMÓN ACOSTA, E.: *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*. Lex Nova, Valladolid, 1991, pp. 218 y ss.

empresas internacionales tenían puntos débiles, pero, por el contrario, las pequeñas y medianas empresas (PYMES), se vieron como elementos dinámicos. Fenómeno que CRUZ AMORÓS²⁸ describe de la siguiente manera: *una primera realidad aparece a los ojos de una CEE a la búsqueda de una nueva estrategia de crecimiento, tras el logro del mercado interior en un marco de sombrías perspectivas e incertidumbres*. La realidad que supone es, que las PYMES constituyen el sustrato económico de la Comunidad Económica Europea.

Pese a que no podemos establecer una definición que identifique plenamente a las PYMES, CRUZ AMORÓS²⁹ considera que *la mayoría de las empresas familiares responden a las PYMES, representando el mismo papel fundamental en la economía global*. Pensamiento que se plasma en el ámbito comunitario y la Decisión del Consejo de 14 de junio de 1993 instituye un programa con el propósito, por un lado, de reforzar las acciones prioritarias y por otro, de garantizar la continuidad de la política empresarial, lo que da como resultado al *Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo*, en el que se contenían importantes sugerencias fiscales con el fin de facilitar el funcionamiento de las PYMES, como por ejemplo, garantizar su continuidad evitando que los impuestos aplicables en caso de cesión, especialmente si fuera transfronteriza, pudieran poner en peligro la existencia de la empresa.

El *Plan Delors* proponía diversas medidas para el fomento de las PYMES, entre ellas, la remoción de obstáculos fiscales que dificultaran la transmisión de las empresas.³⁰

De manera comunitaria, los Estados comenzaron a adoptar medidas legislativas en sus ordenamientos internos que favorecieran la competitividad de sus respectivos tejidos empresariales, la primera modificación que se realizó en España en este sentido fue con la Ley 22/1993, de 29 de diciembre que estableció en el IP la exención de determinados activos afectos a actividades empresariales. Este régimen tiene gran importancia ya que, sobre él se ha construido la estructura de reducciones del ISD.³¹

En la segunda mitad de la década de los noventa, fue cuando se realizaron en el sistema tributario español reformas definitivas relativas a la bonificación fiscal de la transmisión de la empresa familiar. En primer lugar mediante el RD 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas

²⁸ CRUZ AMORÓS, M.: *El retorno de las pequeñas y medianas empresas*. Ediciones Pirámide, Madrid, 2010, p. 151

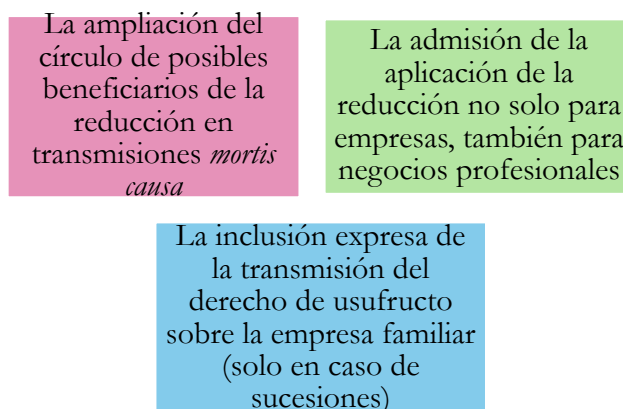
²⁹ BANACLOCHE PALAO, C.: *Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Aranzadi, Navarra, 2002, p. 29

³⁰ BANACLOCHE PALAO, C.: *Transmisión de la Empresa Familiar...*, op. cit., p. 29

³¹ PORTILLO NAVARO, M. J.: *La situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Especial referencia a la transmisión de la empresa familiar*. Tecnos, Madrid, 2019, p. 156

Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica, norma que introdujo el beneficio fiscal relativo a la reducción de la base imponible del ISD para los casos de transmisión de la empresa familiar o la vivienda habitual al cónyuge, descendientes o adoptados del fallecido.

Meses más tarde, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las CCAA y de Medidas Fiscales Complementarias reguló la posibilidad de que las CCAA puedan establecer sus propias reducciones de la base imponible en adquisiciones *mortis causa*. El artículo 5 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dio una redacción definitiva a la reducción de la transmisión de empresa familiar, el resultado de las reformas supone:



La norma legal vigente en lo respectivo a las transmisiones *mortis causa* se encuentra en el apartado 2.c) del art. 20 Ley 19/1987 como se ha citado anteriormente en el que se recoge a tenor literal lo siguiente:

“En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidará el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibirán éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.”

3.3 Opiniones de la doctrina

Como se ha precisado en apartados anteriores, se trata de un impuesto con larga vida, por ello, ha pasado por diferentes períodos, tanto de fortalecimiento como de debilidad e incluso, supresiones, aunque poco duraderas.

En los últimos años, lo que se ha visto acentuado ha sido la discusión de su normativa debido a las numerosas diferencias existentes entre las CCAA y, las desigualdades que por este motivo se producen.

En este contexto actual existen tres posturas de la doctrina, aquel sector que aboga por el mantenimiento del ISD, en el otro extremo se puede encontrar a aquellos que luchan por la supresión del impuesto, y, lo que podríamos denominar una posición intermedia, es la de aquellos que, si bien apoyan la existencia del impuesto, consideran necesaria una reforma para poder garantizar su estabilidad.

3.3.1 Defensores del ISD

Son diversos los argumentos que sustentan esta postura del mantenimiento del ISD, así que, mencionaremos los principales.

- CALVO ORTEGA³² considera las adquisiciones *mortis causa* como vías eficaces para que la Administración pública sea conocedora de bienes y rendimientos de los que no tenía conciencia en vida del causante, independientemente que fuera de buena o mala fe, por esta razón, sostiene la necesidad de que sean sometidas a gravamen.
- Autores como FUENTES QUINTANA³³ y DELGADO GONZÁLEZ³⁴ afirman que la herencia supone una naturaleza privilegiada ya que los causahabientes sin tener que ser sometidos a ningún riesgo ni esfuerzo se ven en posesión de nuevos bienes y derechos.

³² CALVO ORTEGA, R.: *Crisis de la Financiación Autonómica*. Aranzadi, Navarra, 2015, p. 115

³³ FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda pública: principios y estructura de la imposición*. Rufino García Blanco, Madrid, 1990, p. 312

³⁴ DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “El impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿supresión o mantenimiento.” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2019, p. 3

- MUSGRAVE³⁵ considera al ISD como un mecanismo necesario para combatir con la desigualdad, garantizando la redistribución de la riqueza. Existen diferentes autores que consideran que el ISD contribuye a la satisfacción de principios de justicia tributaria.
- CAYÓN GALIARDO³⁶ desvirtúa la existencia de una posible doble imposición. Los autores que apoyan esta opinión entienden que es el causante o el donante quien está sujeto al gravamen por el importe del patrimonio, pero en ningún caso será el sujeto pasivo quien tribute por este importe.
- Siguiendo al Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valladolid ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO³⁷ en el artículo ¿QUÉ HACER CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES? podemos obtener los siguientes argumentos a favor del impuesto:

El ISD tiene una función importante en la redistribución de la riqueza y en la moderación de la tendencia intergeneracional a la concentración de esta. Este argumento está respaldado por la "literatura hacendística" y se considera una justificación sólida para la existencia del impuesto, a pesar del rechazo social que genera este impuesto, el texto sugiere que no hay razones para su derogación general o para permitir su supresión en ciertas comunidades autónomas. Se defiende la idea de que deben establecerse niveles mínimos de tributación que sean aplicables en todas las comunidades, incluidas las forales. Defiende además la progresividad en la tarifa del impuesto, con un rango que oscile entre el 4,5% y el 10-11% en función del grado de parentesco entre el transmitente y el adquirente. La progresividad es vista como un mecanismo justo para determinar la cuantía del impuesto.

3.3.2 Detractores del ISD

Con la finalidad de comprender ambas posturas, se enumerarán a continuación los argumentos que mantiene el sector de la doctrina cuya posición es a favor de la supresión del impuesto, es decir, en contra de este. Por lo tanto, en contraposición con el apartado anterior:

- En cuanto a autores que encuentran problemas de gran importancia en la configuración del tributo y su articulación con otros impuestos relacionados con las

³⁵ MUSGRAVE, R., MUSGRAVE, P.: *Hacienda Pública: teórica y aplicada*. McGraw Hill, Madrid, 1980, p.548

³⁶ CAYÓN GALIARDO, A.: *Los impuestos en España*. Aranzadi, Navarra, 2002, p. 400

³⁷ MENÉNDEZ MORENO, A.: "¿QUÉ HACER CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES?" *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2023.

transmisiones lucrativas, encontramos a CORONAS I GUINART³⁸ que subraya la necesidad de una mayor coherencia fiscal para evitar desequilibrios mientras que ALONSO GONZÁLEZ³⁹ plantea que la configuración actual del impuesto puede infringir principios constitucionales al interactuar con otros tributos de manera excesiva o injusta.⁴⁰ Ha llegado incluso a proponer la eliminación del impuesto como solución más radical, o, de no ser así, su inclusión en el IRPF.

- El abogado y asesor fiscal Alejandro Campo considera este impuesto confiscatorio. Ejemplifica este argumento recordando una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares con fecha de 14 de octubre de 2020 en un artículo del periódico digital *El Economista*. Se trataba de una herencia en la que el heredero había tenido que pagar casi un 60%. Considerando Campo, esta cuota como inconstitucional.⁴¹
- Existen autores como CHECA GONZÁLEZ que, a diferencia de la argumentación que utilizan los defensores de este impuesto, si sostienen la existencia de una doble tributación. Entienden que el patrimonio objeto de transmisión ha sido previamente gravado en la obtención de estas rentas o fortunas por el causante o donante.⁴²
- La opinión de SÁNCHEZ SÁNCHEZ, -no siendo la única- sostiene que existe una injusticia debido a las desigualdades existentes entre los residentes de las diferentes CCAA, suponiendo este supuesto por tanto, un obstáculo para la consecución de la igualdad tributaria.⁴³
- Otro argumento que se manifiesta en este debate es la antigüedad del impuesto, GERARDO CUESTA CABOT alega que no esta no puede ser una justificación para la defensa de un tributo, de lo contrario, habrían de pervivir también la pena de muerte o los derechos feudales, pero que se trate de un tributo antiguo hace que sea aún más cuestionable su vigencia por no adecuarse al contexto actual.

Este mismo autor cuestiona la efectividad de la redistribución de la riqueza de este impuesto, considera que la contribución de este a los ingresos públicos es baja, por

³⁸ CORONAS I GUINART, J.M.: “La necesaria armonización de la imposición sobre las sucesiones.” *Quincena Fiscal*, núm.14, 1998, p. 43

³⁹ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del impuesto...*, op. cit., p. 356

⁴⁰ MARTÍN MORENO, J.L.: “Pasado, presente y futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones”. *Teoría & Derecho, Revista de Pensamiento Jurídico*, núm.1, 2020, p. 183

⁴¹ FAES, I.: 2021, 29 de junio. *España mantiene el mayor Impuesto sobre Sucesiones con tasas que alcanzan hasta el 81.6%* El Economista.

<https://www.eleconomista.es/economia/noticias/11297132/06/21/Espana-mantiene-el-mayor-Impuesto-sobre-Sucesiones-con-tasas-que-alcanzan-hasta-el-81.6.html>

⁴² CHECA GONZÁLEZ, C.: *La supresión del Impuesto...*, op.cit., p. 29

⁴³ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M.: “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea.” *Revista Estudios Jurídicos* núm.15, 2015, p. 2

lo que limita su impacto redistributivo real. Entiende que la riqueza en una economía libre se redistribuye de forma continua mediante el trabajo, el consumo y la filantropía voluntaria, sugiriendo por tanto que, la redistribución que introduce el ISD está dirigida por criterios políticos.

Cuestiona también la equidad del impuesto ya que, genera efectos negativos sobre las familias y el ahorro y por el contrario, los empresarios y grandes patrimonios se ven beneficiados de reducciones significativas.⁴⁴

- Es posible incluir en esta rama doctrinal como un argumento más, el escaso peso recaudatorio que supone para España el ISD. Se sitúa alrededor del 1% sobre el total de recaudaciones y al 2% sobre el resto de los impuestos directos. Según los cálculos del Registro de Economistas Asesores Fiscales, las recaudaciones obtenidas por el IP e ISD son de poca importancia.

Además el mismo autor considera que la supresión de este impuesto puede considerarse como un “arma electoral”, también denominado como “marketing fiscal”, es decir, una herramienta en las campañas electorales ya que reduce la carga fiscal de los contribuyentes y, como la recaudación es baja en comparación con otros impuestos, no tiene un impacto exageradamente significativo en los ingresos fiscales del Estado. La recaudación solo sería comprometida en no más de un 1 o 2% de todos los ingresos fiscales.⁴⁵

Estos autores coinciden en considerar que los sujetos pasivos del impuesto son diferentes de quienes originalmente generaron la riqueza así como también se realiza una crítica a la competencia entre las CCAA para atraer contribuyentes mediante la reducción de la carga fiscal del ISD. Esta situación ha llevado a importantes desigualdades en la tributación dentro del país, y podría resultar en la práctica desaparición del impuesto en ciertas regiones.

Argumentos con los que coincido ya que considero que el rechazo social que genera este impuesto es un aspecto fundamental a tener en cuenta. Aunque se intente argumentar que los sujetos pasivos del impuesto son diferentes de quienes originalmente generaron la riqueza, no se puede ignorar que muchos ciudadanos perciben esta medida como injusta, ya que grava una riqueza que, en su origen, ya ha

⁴⁴ CUESTA CABOT, G.: “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la reforma necesaria.” *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 77-78, 2021.

⁴⁵ BOZA I RUCOSA.M y SÁNCHEZ MOLERO J.: “La necesaria reforma del Impuesto sobre sucesiones.” *Diario La Ley*, núm. 6984, 2008.

sido objeto de impuestos. Además, la competencia desleal entre CCAA para atraer contribuyentes mediante la reducción de la carga fiscal es un problema serio. Esto no solo crea desigualdades significativas en la tributación dentro del país, sino que también amenaza con la desaparición del impuesto en ciertas regiones, lo que podría agravar aún más las disparidades fiscales entre las diferentes CCAA.

3.3.3 Autores que creen necesaria una reforma

Por último, como dije anteriormente, existen autores que si bien no están en contra del impuesto y apoyan su mantenimiento, creen necesaria una reforma para que el ISD pueda ser estable y continuado en el tiempo, ya que consideran que se ha de adaptar al contexto actual.

En esta postura del debate, encontramos la opinión de autores que consideran que la supresión del impuesto no es la solución, pero tampoco el mantenimiento con las mismas condiciones de este ya que tanto la incoherente regulación en determinados aspectos y la disparidad normativa cada vez de mayores magnitudes en las CCAA afecta a la unidad del Estado.

La reforma por la que apuestan estos autores consiste en un ajuste en la estructura del impuesto.

MENÉNDEZ MORENO⁴⁶ considera que la Comisión de Expertos encargada de la revisión del impuesto ha de analizar, no solo la reforma relativa a la cesión competencial a las CCAA, sino también en aquellos aspectos que garanticen la igualdad entre los contribuyentes del sistema sin separarse de la voluntad del legislador.

Si bien existe un interés general en la doctrina que encasillamos en esta postura sobre la igualdad en la distribución de la riqueza, podemos encontrar diferentes argumentos que los autores consideran que son razón suficiente para la reforma del impuesto:

- El control del patrimonio evitando la perpetuación de la riqueza.
- La desigualdad territorial
- La diferencia en la capacidad contributiva, este grupo considera que los beneficiarios de la transmisión lucrativa tienen una capacidad contributiva distinta que justifica el impuesto.

⁴⁶ MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los tributos cedidos y los propios de las Comunidades Autónomas (en el informe de la comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica).” *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2017, p. 5

- Caos normativo desde perspectivas jurídicas, tributarias, económicas y sociales, lo que sugiere una reforma para evitar esta situación.⁴⁷

3.3.4 Propuestas de reforma

Son numerosas las propuestas de reforma que se han realizado, en este trabajo se van a mencionar las publicadas por la Fundación Impuestos y Competitividad en el informe publicado en el año 2015, que serán por las que comience y, posteriormente, las realizadas por el Informe para la revisión del modelo de financiación autonómica.

Propuestas de la Fundación Impuestos y Competitividad.

La siguiente tabla recoge las diferencias tributarias entre las CCAA y los argumentos a favor o en contra de la necesidad o no de establecer estas diferencias.

ARGUMENTOS A FAVOR DE QUE CADA CCAA ESTABLEZCA EL GRAVAMEN QUE CONSIDERE OPORTUNO	ARGUMENTOS A FAVOR DE QUE LA NORMATIVA DE LAS DIFERENTES CCAA SE ARMONICE
La diferencia normativa es consecuencia de factores como la autonomía financiera que concede nuestra Hacienda o el principio de corresponsabilidad fiscal.	Por las condiciones territoriales del país, es de difícil aceptación la existencia de notables diferencias de tributación del patrimonio.
El poco peso recaudatorio de la imposición en referencia al PIB.	Por los principios constitucionales de equidad horizontal y no discriminación. Además de que, esta desigualdad desemboca en inversión extranjera hacia los territorios que ofrezcan condiciones más favorables.
Falta de evidencia de que la intervención de las CCAA en la distribución de cargas	La situación actual beneficia a aquellos con mayor capacidad económica ya que tienen

⁴⁷ BOZA I RUCOSA.M y SÁNCHEZ MOLERO J.: “La necesaria reforma del Impuesto..., op.cit.

fiscales en la imposición patrimonial provoque efectos perversos.	mayor posibilidad de trasladar su residencia a CCAA con fiscalidad más baja.
---	--

Fuente: Fundación Impuestos y Competitividad, 2015, p. 37

- Consideración de la diferencia de trato entre los seguros de vida que han sido contratados como medio de inversión de los seguros de previsión de riesgos cuya función justifica la concesión de incentivos fiscales.
- Suprimir o revisar la valoración del ajuar doméstico bien excluyendo de la herencia los bienes muebles de uso personal y familiar de reducido valor unitario, o calculando el caudal hereditario por referencia al valor de las viviendas de uso propio y no por referencia a la totalidad del caudal hereditario.⁴⁸

A continuación, recopilaré alguna de las propuestas realizadas por el Informe para la revisión del modelo de financiación autonómica. Si bien cabe mencionar que, en este informe se defiende la figura del ISD abogando por su mantenimiento dentro del sistema fiscal, considerando la Comisión que no debe derogarse.

- Seguir el modelo propuesto por el Informe Lagares⁴⁹ e, introducir un mínimo exento único. Una tarifa entre el 4-5% y el 10-11% según el grado de parentesco además de la supresión de los coeficientes multiplicadores.
- La mejora de los problemas derivados de los puntos de conexión para evitar con ello, obstáculos de estrategia y deslocalización.
- Mejora del régimen de aplazamientos de pago.⁵⁰

4. REGULACIÓN DEL IMPUESTO EN LAS DIFERENTES COMUNIDADES AUTÓNOMAS

4.1 Ámbito territorial

Según lo dispuesto en el artículo 2.1 LISD, el ISD se trata de un impuesto exigible en todo el territorio español, a excepción de los regímenes tributarios forales correspondientes al

⁴⁸ Fundación Impuestos y Competitividad: *Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España*.
<https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/09/PROPUESTAS-REFORMA-IMPUESTOS-PATRIMONIO-SUCESIONES-DONACIONES.pdf>

⁴⁹ El informe Lagares se trata de un documento elaborado por un grupo de expertos, entre ellos José Carlos Lagares, quien le da nombre, en 2012. En este documento se analiza la situación fiscal y económica de nuestro país tras la crisis financiera acontecida en el año 2008. Este informe es conocido por las propuestas de reforma para el sistema tributario español que contiene.

⁵⁰ PORTILLO NAVARO, M. J.: *La situación actual del Impuesto ...*, op. cit., p. 212

territorio de País Vasco (PV), de la Comunidad Foral de Navarra y, de lo dispuesto en los tratados o convenios internacionales.

Según lo recogido en la citada ley, su artículo 2.2 establece que, serán las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las CCAA las que regirán la cesión del impuesto a las CCAA teniendo un alcance y condiciones establecidas para cada una de ellas recogidas en su específica ley de cesión.

Por tanto, en el plano actual del impuesto coexisten tanto la regulación estatal tributaria como las diferentes normativas autonómicas que consisten en quince ordenamientos jurídicos autonómicos y cuatro normativas forales.

4.1.1 Régimen común

Originalmente la regulación del ISD estaba en manos del Estado, sin embargo, debido a la configuración territorial española, actualmente es uno de los principales impuestos *“cuya delegación competencial a las Comunidades Autónomas ha sido llevada a cabo en términos desorbitados.”*⁵¹

Con motivo del retorno de la democracia las CCAA han adquirido cada vez más competencias y esto es así ya que, han de gozar de recursos para poder hacer efectivo el cumplimiento de nuevas competencias. Tanto en el art. 156.1 como en el 137 de la CE puede apreciarse que se atribuye a las CCAA poder financiero y autonomía para poder desarrollar sus competencias, ya que, sin ese poder, las competencias de las CCAA devendrían en puramente nominales.

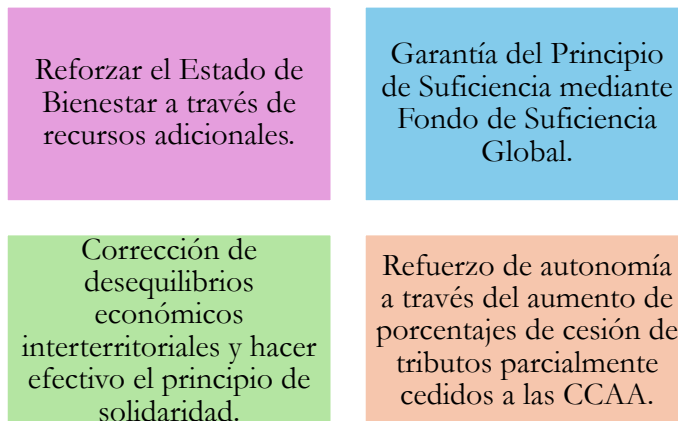
La existencia de la Ley 22/2009 es la que permite dotar a las CCAA con medios financieros. Se trata de la ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. La disposición derogatoria de esta Ley dispone que, desde el 1 de enero de 2009 queda derogada la Ley 21/2001, de 27 de diciembre para las CCAA y ciudades con estatuto de autonomía que hayan aceptado en comisión mixta el sistema regulado en la Ley 22/2009.

Para la aplicación del nuevo sistema de financiación será necesario lo siguiente:

⁵¹ MENÉNDEZ MORENO, A.: “La financiación de las Comunidades Autónomas: pasado, presente y ¿futuro?” *Revista Quincena Fiscal*, núm.6, 2017, p. 3

- Que haya sido aceptado en comisión mixta el sistema regulado en la Ley 22/2009 por la Comunidad Autónoma.
- La aprobación de una ley estatal de cesión de tributos del Estado a la CCAA en particular en la que se fije también el alcance y las condiciones de la cesión.⁵²

Los principales objetivos de la ley que acaba de ser mencionada son los siguientes:



- La cesión del rendimiento

A la CCAA se cede el rendimiento del impuesto que ha sido producido en su territorio, por el rendimiento cedido podemos entender:

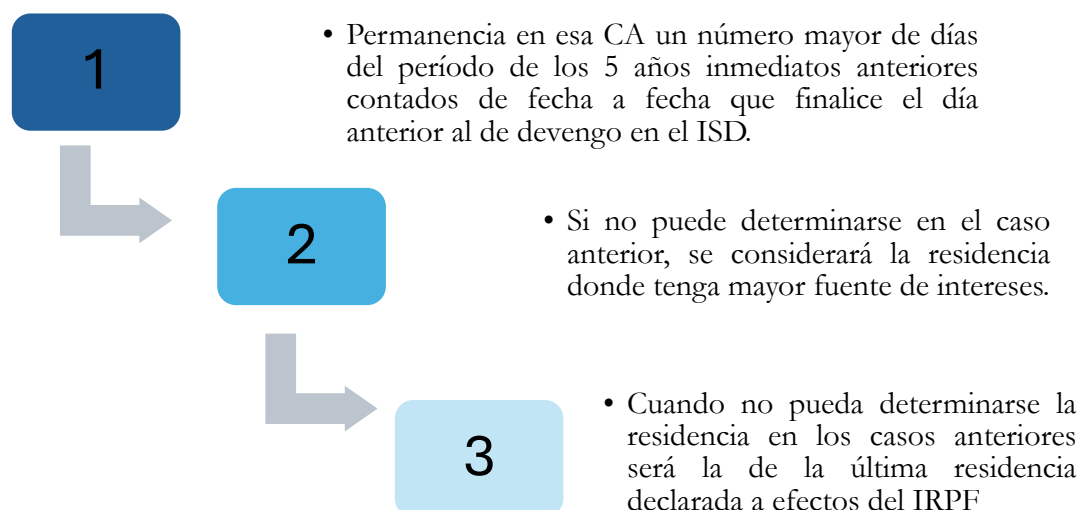
“El importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles cedidos del ISD.”⁵³

- La residencia habitual

Se trata del punto de conexión más importante del ISD. Su definición puede encontrarse en la Ley 22/2009 a través de tres criterios que tienen un orden consecutivo y por defecto. Determinan la CCAA de la que son residentes las personas físicas:

⁵² CHALER IRANZO, R., ZAERA CASADO, A.: *Impuestos sobre sucesiones y donaciones...*, op. cit., p.26

⁵³ CHALER IRANZO, R., ZAERA CASADO, A.: *Impuestos sobre sucesiones y donaciones...*, op. cit., p.26



Información obtenida art. 28 Ley 22/2009

4.1.2 Regímenes forales

Las CCAA del PV y Navarra poseen un régimen especial, ya que los ingresos que perciben proceden de sus propios impuestos y establecen su propia normativa basándose en su propia regulación, por este motivo, reciben ingresos diferentes de los establecidos en el art. 157.1 CE configurando su propia Ley reguladora del ISD.

La CE ampara los derechos históricos de los territorios forales además, los regímenes especiales de estos territorios se fundamentan en la disposición adicional primera de la mencionada carta magna.

4.1.2.1 País Vasco

El título III del Estatuto de Autonomía del País Vasco reconoce la capacidad normativa que poseen las instituciones competentes de los Territorios Históricos, alegando que estas, disponen la potestad de mantener, establecer y regular dentro de su territorio su propio sistema tributario.

El Concierto Económico es el sistema de financiación propio del País Vasco que se encuentra vigente en la actualidad, a través del cual se regulan y establecen las relaciones financieras tributarias entre este territorio y el Estado español, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

En esta CA se permite a las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa, y Vizcaya, denominadas como *Territorios Históricos* en la LISD, la regulación de los tributos según lo

previsto en la Constitución Española (CE) y en el art. 25 de la Ley del concierto económico a efectos del ISD⁵⁴ quedando de la siguiente manera su regulación:

- Diputación Foral de Vizcaya: Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo del ISD (Boletín Oficial de Vizcaya de 1 de abril).⁵⁵

- Diputación Foral de Guipúzcoa: Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del ISD (Boletín Oficial de Guipúzcoa de 22 de enero). Modificado por la Norma Foral 1/2014, de 17 de enero, de modificación de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del ISD del Territorio Histórico de Guipúzcoa.

- Diputación Foral de Álava: Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del ISD (Boletín Oficial de Álava de 27 de mayo). Modificado por Ley 10/2017, de 28 de diciembre.

Dejando al margen las exenciones y reducciones específicas por cada una de las diputaciones, estas han aprobado que las adquisiciones por causa de donación, muerte o equiparable tributarán de acuerdo con el grado de parentesco o con la relación que medie entre el causante o donante y el causahabiente o donatario. En lo referido al grupo 0 en Álava y grupo 1 en Guipúzcoa y Vizcaya será de aplicación el tipo impositivo del 1.5%.⁵⁶

4.1.2.2 Navarra

En esta CA rige la Ley 28/1990, de 26 de diciembre⁵⁷, modificada por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y, más reciente, por la Ley 14/2015, de 24 de junio, que modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Para que a un contribuyente le sea aplicada la normativa de esta CA, según lo dispuesto en el art.8.2 de la Ley 28/1990 será la residencia habitual la que lo determine. Se deberán cumplir sucesivamente las reglas siguientes:

⁵⁴ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Art 25

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969>

⁵⁵ NORMA FORAL 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/ca_4_2015.pdf?hash=e20ddc7c024a8b758302557694683fea&idioma=CA

⁵⁶ CHALER IRANZO, R., ZAERA CASADO, A.: *Impuestos sobre sucesiones y donaciones...*, op. cit., CEF, Madrid, 2021, p.24

⁵⁷ Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-31117>

- Cuando permanezca en territorio Navarra el mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha que finalice el día anterior al de devengo en el ISD.
- Se entiende que una persona permanece en este territorio cuando radica en este su vivienda habitual.
- Cuando tenga en este territorio su principal centro de intereses, es decir, donde obtenga mayor parte de su base imponible del IRPF.
- Cuando sea esta CA el último territorio de su residencia declarada en IRPF.

Considero relevante finalizar el estudio de Navarra añadiendo que, el art. 34.1 a) del Decreto Foral legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, desde 1 de enero de 2018 recoge que ya sean los cónyuges o los miembros de una pareja estable, para los casos en los que existan adquisiciones *mortis causa* por herencia, legado, percepción de cantidades por contratos de seguro sobre la vida, u otro título sucesorio, el tipo de gravamen será el del 0% para bases liquidables hasta 250.000€ y del 0.8% para el resto de la base.⁵⁸

4.2 Regulación propia en las diferentes CCAA de régimen común así como sus beneficios fiscales establecidos

Como se ve repetido a lo largo de este trabajo, el ISD es un tributo cedido a las CCAA, por ello, se procede a concretar las diferencias a la hora del pago de este impuesto entre alguna de las diferentes CCAA.

Principalmente se comentarán los beneficios fiscales aprobados en cada comunidad para los sujetos pasivos de los grupos de parentesco I, II, III y IV. Estos grupos están recogidos en la LISD, determinan el grado de relación entre el donante o fallecido y el beneficiario y serán estas relaciones las que determinen las reducciones o bonificaciones fiscales que les son de aplicación. Según el art. 20 de la LISD:

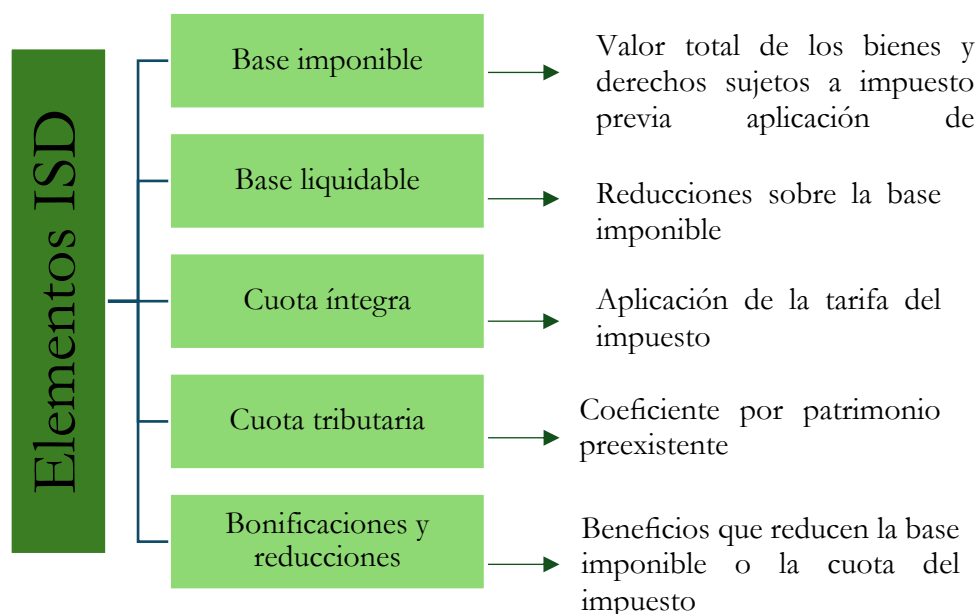
- Grupo I: se encuentran los descendientes y adoptados menores de 21 años.
- Grupo II: descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.
- Grupo III: colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.

⁵⁸ CHALER IRANZO, R., ZAERA CASADO, A.: *Impuestos sobre sucesiones y donaciones...*, op. cit., CEF, Madrid, 2021, p.25

- Grupo IV: colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar de reducción.

Cada CCAA podrá establecer tipos impositivos propios, así como exenciones, reducciones y bonificaciones para cada grupo,⁵⁹ esta afirmación provoca que tanto las ventajas fiscales como los límites específicos varíen dependiendo de la normativa vigente en cada región, por lo tanto, procederemos a analizar algunas de ellas.

Antes de comenzar con el estudio por CCAA, se han de concretar los elementos de los que se compone este impuesto:



Fuente: Elaboración Propia

4.2.1 Cantabria

Para el caso de Cantabria el ISD se encuentra regulado por el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio⁶⁰, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

Para las adquisiciones “mortis causa”:

Existe una mejora de reducción por parentesco para las adquisiciones *mortis causa*, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida. La base liquidable se ha calcular aplicando en la base imponible la reducción correspondiente a los grupos:

Grupo I: 50.000€ más 5.000€ por cada año de menos de 21 que tenga el causahabiente.

⁵⁹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Art. 10 LISD

⁶⁰ 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.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCT-c-2008-90028>

Grupo II: 50.000€

Grupo III: con respecto a los colaterales de segundo grado por consanguinidad 25.000€, para el resto 8.000€.

Grupo IV: no se aplica ninguna reducción.

Para las adquisiciones “*inter vivos*”:

Podemos apreciar reducciones por diferentes causas:

- Reducción por adquisición de empresa o negocio, en este caso la reducción será del 99% a favor de familiares hasta el cuarto grado siempre que se cumplan diferentes requisitos tanto por el donante (más de 65 años o incapacidad permanente) como por el donatario (mantenimiento de la adquisición durante 5 años).
- Reducción por bienes de patrimonio histórico, si se realizan a favor de cónyuges, descendientes o adoptados tienen una reducción del 95% en la base imponible, (sujeta también al cumplimiento de requisitos establecidos.)
- Reducción por aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad, reducción del 100% de la base imponible para aportaciones a este patrimonio, con un límite de 100.000€, (también sujeta a requisitos específicos.)
- Equiparación de parejas de hecho a cónyuges, las parejas inscritas en el registro se equiparan a efectos fiscales como cónyuges beneficiándose de las mismas reducciones.

4.2.2 Cataluña

La Ley que rige en la Comunidad Autónoma de Cataluña para el impuesto sobre sucesiones y donaciones es la Ley 19/2010, de 7 de junio⁶¹.

Tras aplicar las reducciones a las que se tenga derecho, los contribuyentes de los grupos I y II pueden reducir en un 50% el exceso de la base imponible con los siguientes importes máximos de reducción:

Grupo I: 125.000€

Grupo II:

- Cónyuge 150.000 €
- Hijo 125.000€
- Resto de descendientes 50.000€

⁶¹ Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-10829>

- Ascendientes 25.000€

En el ámbito de las donaciones encontramos diferentes supuestos:

- Reducción por donación de un negocio empresarial o profesional, la reducción será del 95% del valor neto de la totalidad de los elementos afectos a una actividad empresarial o profesional del donante siempre que sea a favor del cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta tercer grado del donante ya sea por consanguinidad, adopción o afinidad. Existen otros casos en los que los donatarios podrán disfrutar de esta reducción sin mediar parentesco.
- Para el caso de la donación de participaciones en entidades la reducción será también del 95% del valor de las participaciones a favor de las mismas personas que hemos mencionado para el caso anterior.
- Reducción por la donación de participaciones en entidades a personas con vínculos laborales o profesionales podrán beneficiarse de una reducción del 95% del valor de las participaciones a aquellas personas que sin tener relación de parentesco adquieren participaciones en entidades con o sin cotización en mercados organizados.
- Reducción por la donación de dinero para constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional para adquirir participaciones en entidades, siempre que la empresa, el negocio o la entidad tengan su domicilio social y fiscal en Cataluña y se realice a favor de descendientes puede aplicarse en la base imponible una reducción del 95% del importe dado con una reducción máxima de 125.000€. Será de 250.000€ para los casos en los que el donatario tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33%.
- Reducción por la donación de bienes del patrimonio cultural a favor del cónyuge o descendientes, podemos subdividir este apartado en tres grupos:
 - La reducción es del 95% del valor de los bienes para los bienes culturales de interés nacional y para los bienes muebles calificados e inscritos de acuerdo con la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del patrimonio cultural catalán.
 - Reducción del 95% del valor de los bienes para los bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de otras Comunidades Autónomas
 - Reducción del 95% del valor de los bienes para aquellos bienes a los que se refieren los apartados 1 y 3 del art. 4 de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Reducción por la donación de una vivienda que ha de constituir la primera vivienda habitual o por la donación de dinero destinado a la adquisición de dicha primera

vivienda habitual, cuando se realice a favor de descendientes, la reducción será del 95% del valor de la vivienda o el importe dado con una reducción máxima de 60.000€ o de 120.000€ para los donatarios que tengan una discapacidad igual o superior al 65%.

- Reducción por aportaciones a patrimonios protegidos de discapacidades, será del 90% del importe excedente siempre que las aportaciones cumplan con los requisitos de la Ley del Estado 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

4.2.3 Asturias

Para el análisis de esta CA se ha de atender al Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre⁶², por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

La reducción aplicable a los grupos I y II de parentesco será de 300.000€

El art.17 bis referido a la mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual modificado por el art. 2 de la Ley 7/2017, de 30 de junio prevé una escala, el porcentaje de reducción previsto en el art. 20.2.c) será el que resulte de aplicar esta.

Valor real inmueble - Euros	Porcentaje de reducción
Hasta 90.000	99
De 90.000,01 a 120.000	98
De 120.000,01 a 180.000	97
De 180.000,01 a 240.000	96
Más de 240.000	95

Fuente: BOE Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre art. 17 bis

Se recogen reducciones de la base imponible por la adquisición *mortis causa* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por herederos con grado de parentesco con el causante, sin perjuicio de las reducciones establecidas en el artículo 20.2

⁶² 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.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-945>

LISD, para obtener la base liquidable, se aplicará en la base imponible una reducción del 4% del mencionado valor cuando concurren circunstancias determinadas.

Existen reducciones de hasta el 95% para bienes que se destinen a crear, ampliar o adquirir un negocio, reducciones de hasta el 99% para los casos de adquisición de explotaciones agrarias e incluso un 100% para las herencias recibidas por personas con discapacidad.

Asturias siempre ha sido una de las CA con el ISD más elevado y aunque se ha ido reduciendo, sigue siendo de las más elevadas. En 2019 el gobierno de Asturias aprobó una reforma que introdujo bonificaciones y reducciones en este impuesto con la finalidad de establecer una carga fiscal más reducida, poniendo especial atención en la protección y continuidad de las empresas familiares.

4.2.4 Castilla y León

Para el caso de Castilla y León se debe acudir al Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre⁶³, 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.

En materia de sucesiones encontramos recogido en el art. 12 de la mencionada Ley una reducción por discapacidad física, psíquica o sensorial con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65% se aplicará una reducción de 125.000€ y de 225.000€ para aquellas personas que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al del 65%. Esta reducción se aplicará adicionalmente a la que pudiera corresponder por el grado de parentesco con el causante.

En el siguiente artículo encontramos las reducciones con motivo del parentesco:

Para el caso de descendientes y adoptados de veintiún o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 60.000€

En el caso de descendientes y adoptados menores de veintiún años, 60.000€, más 6.000€ por cada año menos de veintiuno que tenga el contribuyente.

Encontramos una reducción para las adquisiciones de bienes muebles integrantes del patrimonio cultural a los que se refiere la Ley del Patrimonio Histórico Español se aplicará una reducción propia de la CA del 99% del valor de estos siempre que sean cedidos para su exposición.

⁶³ 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.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCL-h-2013-90254>

Existen también una reducción propia de la Comunidad del 99% para aquellas adquisiciones *mortis causa* en las que la persona causante sea la víctima del terrorismo o de violencia de género y cuando el adquirente sea víctima de terrorismo.

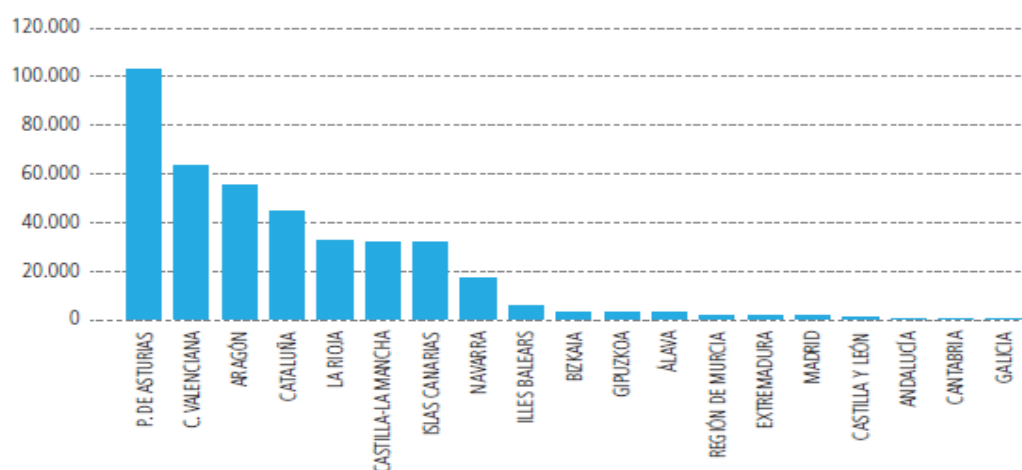
Se encuentran recogidas reducciones del 99% para los siguientes casos: adquisición de explotaciones agrarias, adquisición de empresas individuales, negocios y participaciones en entidades, cumpliendo en ambas con circunstancias determinadas.

Para el caso de las donaciones, encontramos reducciones del 99% en los siguientes supuestos: vivienda habitual, constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional cumpliendo con requisitos específicos en ambos casos.

En cambio para el caso de las donaciones realizadas al patrimonio especialmente protegido de contribuyentes con discapacidad la reducción será del 100% del valor de estos.

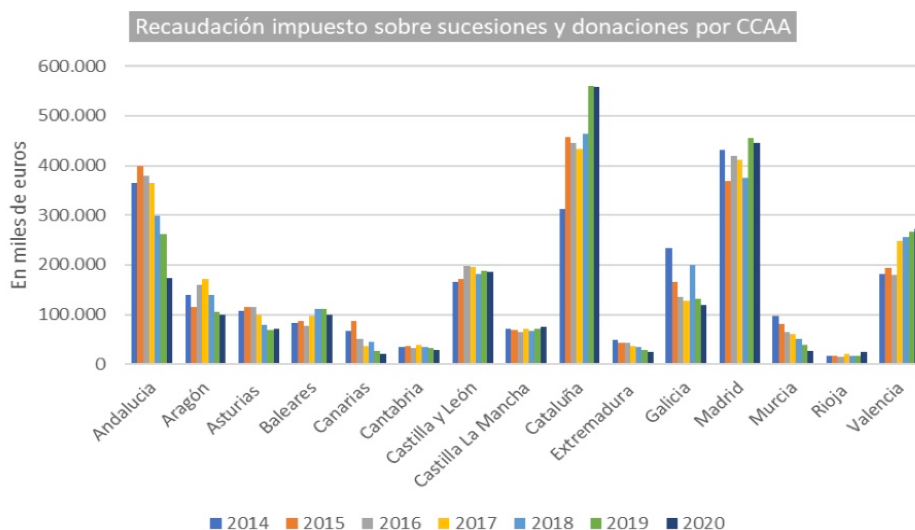
Este apartado tiene como objetivo evidenciar las significativas diferencia en la carga tributaria que se producen debido a la tan criticada autonomía fiscal que poseen las CCAA en esta materia. Este análisis pone de manifiesto la variabilidad en la tributación que puede experimentar un contribuyente dependiendo de su lugar de residencia, por ello, a continuación se adjunta un gráfico con la finalidad de apreciar en que CA pagaría más un contribuyente soltero de 30 años que ha heredado bienes de su padre por un valor de 800.000€, de los que, 200.000€ corresponden a la vivienda del fallecido.

Soltera/soltero de 30 años hereda bienes por 800.000€



Fuente: Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 22

En el siguiente gráfico se puede apreciar la recaudación del ISD en cada CCAA 2014-2020



Fuente: Ministerio de Hacienda

La elección de las Comunidades que he seleccionado para detallar en mayor profundidad ha sido debido a las significativas diferencias en la carga tributaria que se observa en cada una de ellas, ya que Castilla y León y Cantabria son un ejemplo de comunidades donde la tributación en materia de sucesiones y donaciones es notablemente menor, las deducciones en estas comunidades permiten una disminución sustancial de la carga impositiva, lo que refleja una política fiscal orientada a favorecer la transmisión intergeneracional del patrimonio familiar.

Asturias es un ejemplo del extremo opuesto, ya que es la Comunidad donde la tributación es más elevada.

Cataluña por otro lado, refleja un caso intermedio con medidas que intentan suavizar la carga impositiva a través de reducciones y bonificaciones en determinadas circunstancias pero sin llegar a los extremos anteriormente mencionados.

5. DESAFÍOS FUTUROS.

Para abordar este apartado, se comenzará tratando los problemas actuales que enfrenta el sistema, lo que permitirá contextualizar y comprender las dificultades presentes y, posteriormente, se tratarán las posibles soluciones que pueden ser una posible solución para superar estos desafíos.

- Eutanasia fiscal y muerte a efectos fiscales

La denominada eutanasia fiscal responde a aquellas situaciones en las que personas con enfermedades terminales cambian su residencia a una CCAA en la que la fiscalidad relativa al ISD sea más favorable con la finalidad de obtener bonificaciones y reducciones para que de esta manera, sus herederos asuman un pago menor.

Existen diferentes CCAA en las que se permite lo que se conoce como muerte a efectos fiscales. Consiste en la transmisión en vida de bienes de unas personas a otras con la finalidad de obtener un beneficio en la tributación.

En este tipo de transmisiones era posible exigir el IRPF correspondiente a la ganancia obtenida con motivo de la transmisión, pero esto supuso que el número de transmisiones realizadas de esta manera fuera muy bajo, por lo que, el TS en la Sentencia 407/2016, de 9 de febrero, de 2016 aceptó que las transmisiones llevadas a cabo de esta manera, *inter vivos*, estuvieran exentas de tributación en IRPF pudiendo aprovechar así mismo figuras como la apartación y la mejora del Derecho Gallego, además de estas, existen algunas similares en diferentes derechos autonómicos.⁶⁴

El TS consideró la apartación de Galicia como pacto sucesorio, y en consecuencia, se encuentra comprendida dentro del art. 33.3 b) Ley del Impuesto sobre las Personas Físicas, lo que significa que no se ha de pagar IRPF por este tipo de transmisiones con el objeto de la reducción de la cantidad a pagar con motivo del ISD.

- Doble imposición

En cuanto a la cuestionada posibilidad de la doble imposición derivada de la tributación del caudal hereditario, se ha de precisar que, la duplicidad impositiva no se refiere tanto a la coincidencia del hecho imponible sino a la imposición de dos tributos sobre una misma manifestación de riqueza o capacidad económica en un mismo período impositivo, pero esto no ocurre en el caso del ISD, ya que el impuesto grava la capacidad económica del beneficiario y la adquisición de riqueza obtenida a título gratuito, que es diferente a la gravada previamente en el patrimonio del causante.

Si bien, puede decirse que existe un exceso de imposición que no ataca a la justicia formal pero, si a la justicia material y ha de ser la que presida el sistema impositivo.⁶⁵

⁶⁴ BERBERANA, E.: 2019, 1 de diciembre. *Avalancha de pactos sucesorios: "Es una eutanasia fiscal para heredar gratis. Debe hacerse ya."* Libremercado.
<https://www.libremercado.com/2019-12-01/avalancha-pactos-sucesorios-eutanasia-fiscal-para-heredar-gratis-debe-hacerse-ya-1276648702/>

⁶⁵ CHECA GÓNZALEZ, C.: *La supresión del Impuesto sobre ...*, op. cit., p. 103

Distorsiones a la unidad de mercado como consecuencia de la desigualdad territorial

La actual configuración del ISD como consecuencia de la diferente tributación entre CCAA supone distorsiones en la unidad de mercado que están prohibidas, recogiendo así en el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Si bien la capacidad normativa se lleva a cabo para incentivar la competitividad, las diferencias tan grandes que existen entre ellas conllevan una distorsión del mercado español, ya que, los ciudadanos trasladarán sus patrimonios a aquellas CCAA que menor tributación tengan para tener que hacer frente a un pago menor.

Esto supone que determinadas CCAA tengan mayores ingresos reduciendo por tanto la cuantía ingresada en la CA que realmente le pertenecería.

Vulneración del Derecho Comunitario

El TFUE prohíbe la discriminación entre sus ciudadanos, garantizando igualdad de trato legal. Sin embargo, la normativa del ISD en España ha diferenciado entre residentes y no residentes, favoreciendo a los primeros con normativas autonómicas más beneficiosas y perjudicando a los no residentes con una tributación estatal más alta. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mediante la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12), declaró esta situación contraria al Derecho de la Unión Europea, obligando a España a modificar su normativa.

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, intentó corregir esta desigualdad, pero no eliminó el trato fiscal desfavorable hacia ciudadanos no europeos. El Derecho de la Unión Europea también reconoce la igualdad de trato para ciudadanos extracomunitarios, lo que llevó a la Sentencia 242/2018, de 18 de febrero, a equiparar los derechos de ciudadanos españoles, europeos y extracomunitarios en materia de sucesiones.

Estas sentencias no solo impulsaron cambios normativos para alinear la legislación española con la europea, sino que también obligaron al Estado español a devolver las cantidades indebidamente percibidas de más a aquellos que lo soliciten. Aunque inicialmente se incluyó como un problema actual, esta cuestión ha sido resuelta con las reformas legales y decisiones judiciales.⁶⁶

⁶⁶ RIBES RIBES, A.: “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.” *Revista Técnica Tributaria*, núm 88, 2010 pp. 59 y ss

Posibles soluciones que se proponen en la actualidad como intento para combatir los problemas que han sido expuestos anteriormente:

Profundizando en el ámbito de derecho comparado, las soluciones que se proponen para el ISD son variadas, existiendo diferentes modelos de tributación para las transmisiones gratuitas en los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). En Europa la mayoría de los países gravan las transmisiones gratuitas, en Europa Occidental, todos los países aplican este impuesto a excepción de Suecia, Italia y Portugal, aunque, estos dos últimos, tienen un impuesto similar con tasas que no superan el 10%. En el caso de la Europa Occidental, la situación existente es más heterogénea ya que existe un número equilibrado de países que gravan y que no estas transmisiones.

Siguiendo la opinión de GARCÍA DE PABLOS⁶⁷ la solución para los países de la Unión Europea se hallaría en el Impuesto sobre Porciones Hereditarias, sobre el Caudal Relicto, una combinación de ambas o un modelo que sea completamente independiente, como es el irlandés.

El impuesto sobre porciones hereditarias se trata de una alternativa de gravamen de las transmisiones gratuitas adoptado por la mayoría de los países. Se trata de un impuesto que se devenga en el momento del fallecimiento o en el de la recepción del bien, dependiendo si se trata de una sucesión o una donación. El lugar en el que se tributa es el de la nacionalidad del causante o, en el país en el que se encuentren los bienes transmitidos, la base imponible será compuesta por el valor neto de los bienes y derechos que integren la transmisión. Existen reducciones y deducciones que en ocasiones se harán depender por el grado de parentesco. En cuanto a la progresividad del impuesto, variará su tarifa en relación dependiendo del país.⁶⁸

Para el caso del caudal relicto, se trata del impuesto que se aplica en Reino Unido, ya que, el ISD como tal no existe. Este impuesto grava el totalidad de la herencia, se trata de un gravamen del 40% y se aplica a las cantidades por encima del mínimo exento establecido, aunque existen excepciones como que el beneficiario no sea el cónyuge o la pareja civil. En este impuesto se tendrá en cuenta el patrimonio mundial para calcular la base imponible.⁶⁹

⁶⁷ GARCÍA DE PABLOS, J.F.: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas Constitucionales y Comunitarios*. Aranzadi, Madrid, 2010.

⁶⁸ Ibidem.

⁶⁹ Ibidem.

El modelo irlandés se aplica al heredero o donatario, siendo una peculiaridad importante del Capital Acquisitions Tax (CAT) que se tiene en cuenta el total de las adquisiciones que ha recibido el heredero o donatario de una misma persona, es decir, se acumulan para así determinar el tipo aplicable con la finalidad de evitar fraudes relativos a la elusión fiscal mediante la distribución de donaciones en pequeños montos a lo largo del tiempo para evitar umbrales impositivos más altos.⁷⁰

Existe cierta doctrina que considera que la solución a los problemas que plantea el ISD sería seguir el modelo de Dinamarca, de esta manera el Estado podría gravar mediante el Impuesto sobre el Caudal Relicto a grandes patrimonios evitando así la concentración de riqueza y, por otro lado, las CCAA las porciones hereditarias teniendo en cuenta el grado de parentesco existente, facilitando así la reducción de diferencias tributarias entre CCAA.

6. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

Pese a que el ISD se rige por los principios generales de justicia tributaria recogidos en el art. 31 CE, son diversas las ocasiones en las que el Tribunal Constitucional (TC) ha debido pronunciarse debido al ataque a estos principios como consecuencia de la problemática regulación de este impuesto, no es desacertado decir que este impuesto se encuentra en entredicho por la multiplicidad de opiniones que existen en relación con su inconstitucionalidad.

Son diferentes los principios constitucionales en los que se encuentran controversias doctrinales al respecto de la constitucionalidad del ISD, como por ejemplo, el principio de igualdad. En el artículo 31 CE se reconoce tanto el derecho como el deber de los ciudadanos a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos acorde con su capacidad económica. Además menciona diversos principios que rigen el sistema tributario español y que se verán analizados de una forma breve a continuación:

Principio de igualdad. Supone que no ha de existir discriminación ni privilegios injustificados en el trato de los ciudadanos, debiendo ser todos tratados por igual.

Principio de capacidad económica.

Este principio pretende hacer una distinción en función de la capacidad económica de los ciudadanos, entendiendo, que, lo justo es tributar con una mayor cantidad en función de la

⁷⁰ Ibidem.

capacidad económica que se posea, recibiendo una carga fiscal más ligera aquellos que tengan menos recursos.

El art. 31 CE en su segundo apartado, vuelve a incidir en la asignación equitativa de los recursos públicos, revelando la importancia que supone que los tipos impositivos aumenten en relación con los ingresos o patrimonio del contribuyente. Lo que se pretende es evitar que los sectores más vulnerables se vean afectados por lo que para ellos supondría una excesiva carga fiscal en relación con su patrimonio.

Son las facultades normativas que se han otorgado a las CCAA las que han provocado que exista la diferencia de trato entre sujetos con igual capacidad económica siendo la única diferencia existente la residencia habitual, ya que, cada CCAA posee competencia fiscal para la determinación de sus propias normas y tipos impositivos, generando como resultado la disparidad entre la carga fiscal soportada entre unos y otros contribuyentes. Si bien es cierto que, el TC ha precisado que, no serán arbitrarias aquellas discriminaciones que se establezcan amparadas por otro principio que se encuentre recogido en el ordenamiento.⁷¹

No puede entenderse por tanto la igualdad, de forma que, se considere como inconstitucional la desigualdad que se derive del ejercicio legítimo de las competencias tributarias y financieras de las diferentes CCAA, y, si de dicho ejercicio derivan desigualdades jurídicas para los ciudadanos de cada CCAA, no por ello resulta que se ven infringidos los preceptos relativos al principio de igualdad, ya que en ellos no se recoge que haya de existir un tratamiento uniforme en todo el Estado y en todo tipo de materias.⁷²

El TC afirma que, para determinar si una medida es acorde con el principio de igualdad, es necesario:

1. Que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales.
2. Una vez hayan resultado iguales, ha de existir una justificación o finalidad que legitime el trato desigual.
3. Que las consecuencias jurídicas que resultan de esa disparidad de trato sean proporcionales.

⁷¹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015 p.4

⁷² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, Madrid, 2023, p. 117

Lo que supone una realidad innegable es que, han quedado excluidos del gravamen aquellos sectores más representativos y que mayor riqueza poseen sufriendo con el peso de la progresividad y de la finalidad redistributiva del impuesto aquellos que no han podido eludir la imposición. Ejemplo de este caso lo encontramos en la CCAA de Madrid en la cual no se tiene la necesidad de aplicar el ISD pudiendo obtener medios de financiación autonómica derivando en la consecuencia de que tanto las grandes fortunas como patrimonios no tributan en este concepto, caso contrario es lo que sucede en otras CCAA en las que si bien la capacidad tanto adquisitiva como recaudatoria es menor, si han de hacer frente al impuesto. Por tanto, podemos concluir con que, si bien el principio de igualdad no es vulnerado por la utilización de la residencia como elemento diferenciador siempre que la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y no suponga, la residencia por sí sola la razón del trato diferente, si se han sobrepasado ciertos límites que existe la necesidad de tratarse.⁷³

En relación con el principio de no confiscatoriedad puede entenderse como un límite al principio de progresividad, pero, el TC no ha establecido criterios útiles para la determinación de un límite claro entre ambos principios.

Según LASARTE⁷⁴ el principio de no confiscatoriedad pretende impedir una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta.

En ocasiones los tribunales, han dibujado fundamentos de inconstitucionalidad basándose en el “tipo” de gravamen por alcanzar un 34%, pero se descarta ya que es equiparable a la de países en nuestro entorno como pueden ser Alemania, Francia o Italia entre otros.

Se pueden encontrar otros matices, como por ejemplo, el recogido en diferentes sentencias del TC en las que se ha considerado que el principio de no confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible y se vulneraría en el caso de que se llegara a agotar dicha riqueza, parece claro que en el caso de que la progresividad alcanzara un gravamen del 100% resultaría confiscatorio, pero, el TC tampoco resuelve que solo resulte confiscatorio agotar la riqueza imponible, dejando posible la opción de un gravamen que pueda alcanzar el 90% ya que la cuestión no queda resuelta.

⁷³ GARCÍA DE PABLOS, J.F.: *El impuesto sobre sucesiones...* op. cit., p. 137

⁷⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Consideraciones generales sobre el principio de no confiscatoriedad en el Derecho Tributario español*. Recuperado de una tesis realizada en Nápoles, 2017, p. 4

El TC entiende que el sistema tributario resulta confiscatorio para aquellos casos en los que se llegue a privar al contribuyente de sus rentas y propiedades.⁷⁵ No se disponen de herramientas apropiadas para evaluar con precisión cuando ese nivel se ve alcanzado.

En lo que respecta al principio de capacidad económica y tratando de contextualizarlo, entendemos que se trata de la titularidad de un patrimonio, la percepción de una renta o, por ejemplo, la aptitud de una persona para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La adquisición gratuita de riqueza supone una manifestación de capacidad económica.

El ISD somete a tributación la adquisición patrimonial que ha producido un aumento en su capacidad y que, debe ser gravada, a no ser, que resultara ser un caso de exención o bonificación.

El principio de seguridad jurídica también es controvertido, trata de la capacidad que nos proporciona el derecho de prever, hasta cierto punto, la conducta humana y las consecuencias de dicha conducta, persiguiendo la claridad y no la confusión normativa.⁷⁶

Se considera la seguridad jurídica como el resultado de las presunciones que se establecen para prevenir la ocultación de información y combatir el fraude. La explicación de esto radica en que, al ser tal la cantidad de presunciones que existen, pueden desembocar en una falta de claridad en la aplicación de las normas obteniendo como resultado gran incertidumbre respecto a la interpretación y aplicación de las leyes. La parte de la doctrina que es partidaria de la existencia de la vulneración del principio de seguridad jurídica se basan en los supuestos abusos de las presunciones.

Autores como GARCÍA NOVOA⁷⁷ han manifestado la necesidad de implantar criterios de medición para determinar el valor sobre la base del artículo 57 de la Ley General Tributaria (LGT).

En la actualidad se trata de un principio que trata de protegerse y preservarse. El Tribunal Supremo planteó ante el TC mediante Auto de 8 de mayo de 2013 (recurso 4209/2011) una Cuestión de Inconstitucionalidad por infringir los artículos 14 referido a la igualdad ante la ley, 31.1 de igualdad ante la ley tributaria y el 139.1 de la CE, culminando con la declaración de inconstitucionalidad de la norma de diferencia de trato por razón de la residencia con la STC 60/2015 de 18 de marzo de 2015.

Con motivo de suprimir supuestos discriminatorios, la Ley de ISD se modifica.

⁷⁵ MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.: *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una Perspectiva Multidisciplinar*. Aranzadi, Andalucía, 2015, p.7

⁷⁶ LIFANTE VIDAL, I.: *Seguridad jurídica y previsibilidad*. Recuperado de Repositorio Institucional de la Universidad de Alicante, Alicante, 2013, p. 86

⁷⁷ GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 269

Dependiendo del caso, se aplicará:

- La norma de la Comunidad Autónoma en la que se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España o,
- En la Comunidad Autónoma en la que residan el causante o el sujeto pasivo o,
- En la que se encuentre el inmueble donado o,
- En la que hubiera estado situado un mayor número de días el inmueble.⁷⁸

7. SITUACIÓN EN DERECHO COMPARADO

El ISD es un tributo integrante del sistema fiscal en cada uno de los países de la Unión Europea, estableciéndose en la mayoría el gravamen sobre herencias y donaciones que, de la misma manera que en España, se tiene en cuenta el grado de parentesco entre ambas partes, ya sea causante – heredero, tratándose de una herencia, o donante – donatario en el caso de una donación, siendo un menor gravamen, como norma general, cuando se trate de un parentesco más cercano.

Los impuestos que versan sobre herencias y donaciones tienen una serie de características comunes:

Para la determinación de la base imponible se aplica el valor de mercado.	Se considera la herencia o donación neta.	Será el heredero o el beneficiario el contribuyente (sujeto pasivo).
En algunos casos se incorporan tarifas progresivas, en las herencias dependen del parentesco.	Los parientes cercanos gozan de mejor tratamiento fiscal.	El cónyuge y los hijos en ocasiones están exentos del pago del impuesto.
Existen beneficios fiscales para la vivienda habitual y para la transmisión de la empresa familiar.		

Información obtenida de La situación actual del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones en España de María José Portillo Navarro

Históricamente este impuesto no siempre ha sido así, ya que existieron diferentes modelos de tributación aplicables a las adquisiciones *mortis causa*, concretamente los siguientes:

Sistema mixto de imposición, el impuesto se grava combinando el sistema por el que opta la mayor parte de los legisladores de los países europeos, que consiste en la unificación de las

⁷⁸ DE MEMBRILLERA ORTUÑO, J.G.: 2015, 23 de abril . *El Constitucional se manifiesta contra la discriminación territorial en sucesiones*. Garrigues. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-constitucional-se-manifiesta-contra-la-discriminacion-territorial-en-sucesiones

sucesiones y donaciones en un mismo impuesto y, por otro lado, como es el caso de Dinamarca, se configura gravando de manera separada, por un lado las herencias y por otro las donaciones, partiendo del modelo sobre las porciones hereditarias y el caudal relicto.⁷⁹

Impuesto sobre las porciones hereditarias, el gravamen se aplica sobre la porción hereditaria asignada a cada beneficiario. España es uno de los países que opta por este modelo.⁸⁰

Impuesto sobre el caudal relicto, este modelo es la contraposición al anterior, somete a tributación toda la herencia antes de que se realice su reparto.⁸¹

Impuesto sobre las Adquisiciones de Capital, se trata del sistema que sigue Irlanda.⁸²

Hoy en día, de los 38 países que forman parte de la OCDE, tan solo 24 poseen en su sistema fiscal un impuesto que grava las transmisiones patrimoniales *mortis causa*.

En la siguiente tabla se aprecia que, en gran parte de los Estados el impuesto se da de manera estatal y que, el impuesto sobre sucesiones se presenta junto con las donaciones en casi la mitad de los países de la OCDE que cuentan con este impuesto.

⁷⁹ GARCÍA DE PABLOS, J.F.: *El impuesto sobre sucesiones...* op. cit., p. 74

⁸⁰ Ibidem p.74

⁸¹ Ibidem p. 75

⁸² Ibidem p. 75

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES PAÍSES OCDE		
País	Nombre del impuesto	Nivel gubernamental del
España	Impuesto sobre sucesiones y donaciones	Descentralizado a Comunidades Autonomas
Francia	Impuesto sobre transferencias gratis	Nacional
Japón	Impuesto de sucesiones	Nacional
Reino Unido	Impuesto sobre sucesiones y donaciones	Nacional
Estados Unidos	Impuesto de sucesiones	Nacional / Federal
Suiza	Impuesto sobre sucesiones y donaciones	Regional/Nacional
Belgica	Deber de las herencias	Regional/Nacional
Chile	Impuesto a las Herencias y Donaciones	Nacional
Dinamarca	Impuesto de sucesiones	Nacional
Finlandia	Impuesto de sucesiones	Nacional
Alemania	Impuesto de sucesiones	Nacional
Grecia	Impuesto de sucesiones	Nacional
Hungria	Deber de las herencias	Nacional
Islandia	Impuesto de sucesiones	Nacional
Irlanda	Impuesto sobre adquisiciones de capital	Nacional
Italia	Impuesto sobre sucesiones y donaciones	Nacional
Korea	Impuesto sobre sucesiones y donaciones	Nacional
Lituania	Ley del impuesto de sucesiones	Nacional/local
Luxemburgo	Impuesto de sucesiones	Nacional
Países Bajos	Impuesto sobre sucesiones y donaciones	Nacional
Polonia	Impuesto sobre sucesiones y donaciones	Nacional
Portugal	Actos juridicos documentados sobre herencias y sucesiones	Nacional
Eslovenia	Impuesto sobre sucesiones y donaciones	Nacional
Turquia	Impuesto sobre sucesiones y donaciones	Nacional

Datos obtenidos de "Inheritance Taxation in OECD Countries" de la OCDE

El tipo impositivo también varía dependiendo del país, en los últimos años la tendencia ha sido la de reducirlos.

En la tabla que se adjunta a continuación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sucesiones se pueden apreciar las divergencias impositivas que existen actualmente entre diferentes países miembro de la OCDE.

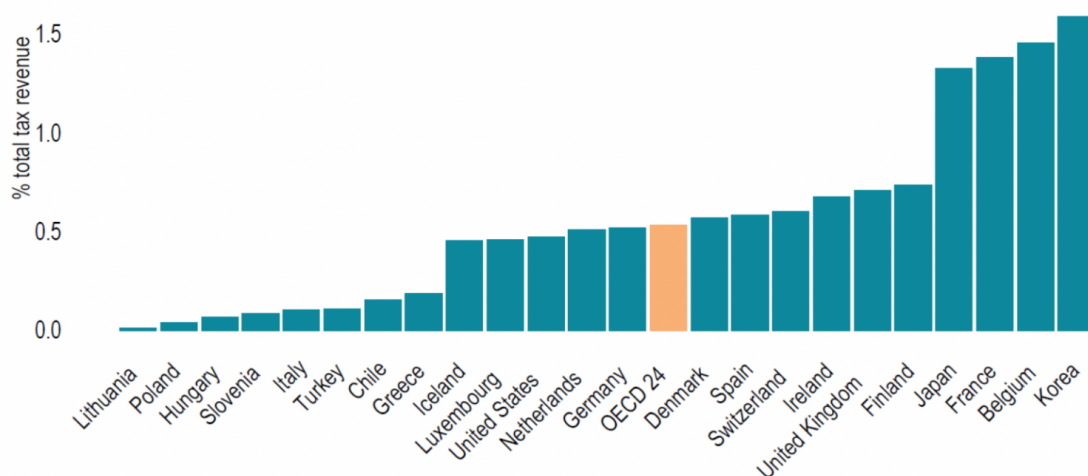
País	Tipo de gravamen
Alemania	Min. 7% - Max. 50%
Dinamarca	Min. 15% - Max. 36,25%
Francia	Min. 5% - Max. 60%
Irlanda	33%
Italia	Min. 4% - Max. 8%
Reino Unido	40%
Grecia	Min. 1% - Max. 40%
Luxemburgo	Min. 6% - Max. 15%
Polonia	Min. 3% - Max. 20%
Países Bajos	Min. 10% - Max. 40%

Datos obtenidos de Libro Blanco reforma tributaria 2022

Existen países con un porcentaje mínimo y máximo establecido, siendo el mínimo más bajo el establecido en Italia con un 4%, Polonia con un 3%, o Grecia, en el extremo con el mínimo más bajo, un 1%. Por otro lado, en cuanto a los máximos, los más altos corresponden a Alemania con un 50% y Francia con el 60%.

Por otro lado, podemos encontrar países con un tipo impositivo fijo como son Irlanda y Reino Unido, con un 33% y 40% respectivamente.

La recaudación que proporciona este impuesto con respecto al PIB en diversos países de la OCDE es escasa. Se trata de un tributo que ha perdido peso en las últimas décadas e incluso ha llegado a desaparecer en algunos países, los más recientes son Noruega y República Checa en el año 2014. Hasta la década de los 70 suponía de media más del 1% del total de la recaudación en los Estados miembros de la OCDE. Actualmente, el porcentaje se sitúa en el 0.53%, siendo España un país que recauda por encima de la media.



Recaudación por impuestos de sucesiones y donaciones en 24 países (% sobre el total). Datos 2018 y 2019. Fuente: Instituto de la empresa familiar.

El motivo de eliminación de este impuesto en algunos países son las críticas realizadas por economistas y políticos fundamentadas en una doble imposición ya que, el impuesto de sucesiones grava unos bienes por los que ya se han pagado impuestos anteriormente. La doble imposición es el problema principal del ISD, en ciertos casos, se presentan situaciones en las cuales una persona se ve obligada a tributar por sucesiones hereditarias en varios Estados miembros, enfrentándose a la obligación de liquidar el impuesto en cada uno de ellos por la totalidad de los bienes heredados. Este problema puede ser abordado mediante la cooperación entre los Estados, a través de la celebración de convenios internacionales bilaterales que establezcan normas específicas destinadas a eliminar dicha doble imposición.

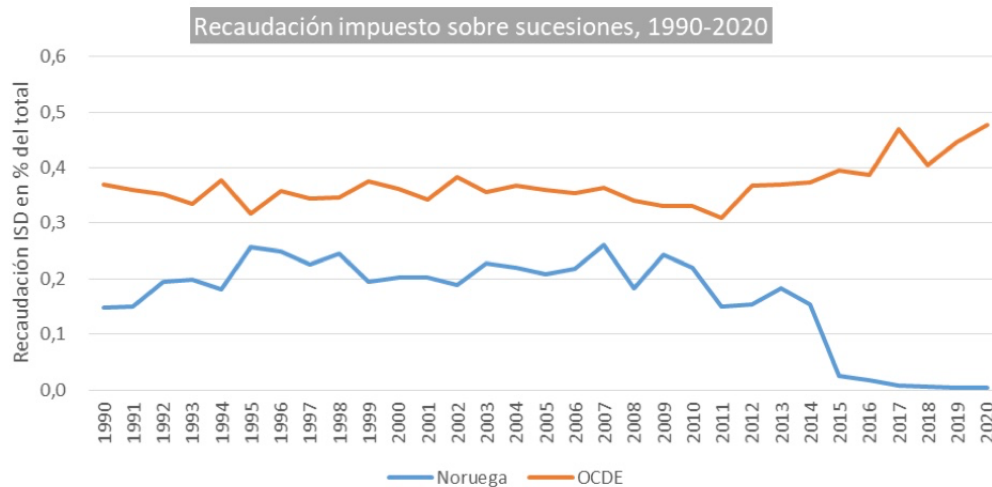
Otra posible solución radica en la actuación unilateral de los Estados, que pueden aplicar dos técnicas distintas: la exención implica que el Estado en el que se encuentran los elementos patrimoniales situados en el extranjero renuncie a someter a gravamen aquellos bienes que se encuentran en el Estado de residente del causante o del beneficiario. En contraste, la técnica de imputación no supone la renuncia al gravamen sobre las rentas de fuente extranjera. Este método permite la deducción en la cuota tributaria del importe de los impuestos satisfechos en el extranjero, bajo el principio de que el criterio de residencia debe prevalecer sobre el criterio de origen.

Son pocos los países que han suprimido este tributo, pero son numerosos los países que tienen umbrales elevados de exenciones, deducciones y bonificaciones, lo que conlleva a una importancia escasa en la práctica del tributo.

En 2012, se adoptó el Reglamento (UE) n°650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012⁸³, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa* y a la creación de un certificado sucesorio europeo. Este reglamento tiene como objetivo mitigar la problemática de la doble imposición en distintos Estados miembros de la Unión Europea, estableciendo que la jurisdicción competente será la del Estado en el que el causante tenía su residencia habitual.

⁸³ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2012-81342>

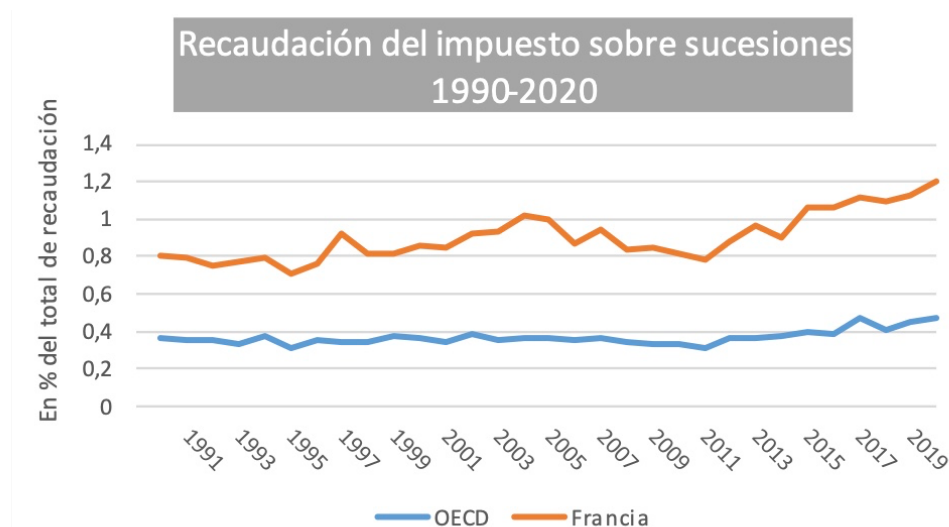
A partir, de 2014, cuando Noruega suprime el impuesto, se produce un claro cambio, ya que se puede apreciar en el siguiente gráfico como los países de la OCDE comienzan a aumentar la recaudación de este impuesto situándose cerca del 0.5% en el año 2020.



Fuente: Base de datos OCDE

Hubo dos argumentos principales que llevaron a la supresión del tributo en este país. El deseo de la reducción de la presión fiscal y la simplificación del sistema tributario del país, además, la ciudadanía se posicionó también a favor de la eliminación del impuesto.⁸⁴

En contraposición con Noruega, el siguiente gráfico corresponde a la evolución de la recaudación del impuesto de Francia, el impuesto de sucesiones se aplica a las porciones hereditarias, se trata de uno de los países de la OCDE donde más se recauda con este tributo, en comparación con la media de la OCDE.



Fuente: Base de datos OCDE

⁸⁴ https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2003/05/oecd-reviews-of-regulatory-reform-norway-2003_g1gh378c/9789264103122-en.pdf

España tiene una característica que lo diferencia de la mayoría del resto de países de la OCDE, y es que este impuesto está descentralizado, la regulación del tributo al igual que la recaudación, como se ve repetido en diferentes ocasiones a lo largo de este trabajo, se encuentra cedida a las CCAA en su totalidad. Son estas las que establecen las reducciones, bonificaciones y deducciones que consideren oportunas como ya se ha visto.

8. JUSTICIA FISCAL

El ISD es objeto de numerosos debates en relación con su justicia, ya que existen argumentos relativos a sus inequidades y desventajas para ciertos grupos. A continuación se abordarán diferentes argumentos que sostienen esta injusticia.

En primer lugar, trataré el argumento que versa sobre la problemática desde perspectivas jurídicas, económicas y de equidad social.

Se cuestiona la lógica del ISD en relación con la doble tributación y la ausencia de un incremento patrimonio real ya que, en muchos casos la adquisición no supone un aumento en la capacidad económica del heredero porque los bienes ya formaban parte del patrimonio familiar. Se entiende por tanto siguiendo este razonamiento que, no existe ese incremento en la capacidad de pago del heredero sino que simplemente se ha producido una transferencia de la propiedad formalmente. Se interpreta entonces este impuesto como una contradicción con el principio de capacidad económica consagrado en la CE.

De igual manera, se considera que existe una desigualdad en la aplicación del impuesto, ya que, no siempre se tienen en cuenta las diferencias entre los herederos, entendiendo que algunos de ellos han participado en la acumulación del patrimonio y su adquisición habría de considerarse como la materialización de derechos previamente existentes reduciendo en el caso de estas personas la carga fiscal que les es aplicada y, sin embargo, el ISD aplica una carga fiscal uniforme, lo que algunos autores interpretan como una violación del principio de igualdad.

El impacto que el ISD supone en la continuidad de los bienes en el patrimonio familiar también supone diversas críticas debido a que en ocasiones, el impuesto puede obligar a los herederos a vender activos importantes para cumplir con sus obligaciones fiscales.

Por último, son las exenciones especiales las que suponen otra causa de injusticia, vulnerando los principios de justicia y equidad ya que se favorece a algunos herederos sobre otros sin una justificación que sea objetiva.⁸⁵

⁸⁵ NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M.P: *El impuesto de sucesiones: ¿Un impuesto injusto?* Dykinson, Madrid, 2009, pp. 115 y ss

Perspectiva de injusticia del ISD para Stuart Mill, filósofo, político y economista británico, representante de la escuela económica clásica.

Su pensamiento era contrario al que se acaba de exponer. Veía la herencia como una representación de renta no ganada que había sido obtenida sin esfuerzo propio, lo cual la hace éticamente cuestionable. Los herederos, según MILL, gozan de una ventaja inmerecida, creando cierta desigualdad con respecto a aquellos que trabajan duramente.

Para abordar esta percepción de injusticia, propone diferentes reformas, como por ejemplo, la eliminación de las herencias sin testamento, debiendo el Estado hacerse cargo del reparto de estas distribuyendo los bienes entre los descendientes conforme a sus necesidades. Por otro lado, para el caso de las herencias en las que sí figure testamento, establecer un límite a la cantidad que el causante pueda dejar a cada uno de sus herederos, asegurando solamente una suma máxima que asegure la independencia económica con la finalidad de una distribución equitativa de los recursos.⁸⁶

En tercer lugar, la manifestación de la injusticia que conlleva el ISD a través de varías teorías y críticas que cuestionan su equidad y eficacia.

- En primer lugar, la teoría del impuesto de control sobre defraudaciones no descubiertas. Sugiere que el ISD funciona como una forma de recaudar impuestos sobre patrimonios que fueron evadidos durante la vida del causante. Sin embargo, esta teoría enfrenta problemas prácticos y de justificación, ya que es complicado demostrar una relación directa entre el impuesto sucesorio y los impuestos evadidos previamente. Además, se ha argumentado que el ISD puede resultar injusto al aplicarse solamente a bienes muebles, mientras que los bienes inmuebles, que son menos propensos a la evasión, no se ven igualmente afectados.
- Por otro lado, la teoría del impuesto sobre la renta capitalizada postula que el ISD debería considerarse como un gravamen único equivalente a los impuestos sobre la renta que el causante habría pagado durante su vida. Esta teoría enfrenta críticas significativas por la posibilidad de doble imposición si ya existe un impuesto sobre la renta. Además, la aplicación del impuesto en función de la edad del causante genera desigualdad, ya que dos personas con patrimonios iguales que fallecen a diferentes edades pagarían la misma cantidad de impuesto, a pesar de que la tasa de capitalización varía con el tiempo.

⁸⁶ Ibidem pp. 142 a 144

- Finalmente, la teoría que considera al ISD como sustituto del impuesto sobre el patrimonio neto plantea que el impuesto sucesorio actúa como un equivalente de un impuesto general sobre el patrimonio que se aplicaría cada treinta años, coincidiendo aproximadamente con el relevo generacional. Aunque esta teoría intenta justificar el ISD como una forma de completar la recaudación de impuestos sobre el patrimonio que a menudo queda sin gravar, enfrenta la crítica de que el impuesto se carga a la masa hereditaria sin considerar la capacidad económica actual de los herederos. Esto plantea la cuestión de si es justo imponer un impuesto sobre una capacidad económica que ya no se puede modificar después de la muerte del causante.

En conjunto, estas teorías y críticas reflejan una preocupación generalizada sobre la justicia del ISD. La imposición de este impuesto puede ser vista como problemática debido a la dificultad de relacionar de manera justa el impuesto con la capacidad económica del causante y del heredero, la posibilidad de doble imposición y la creación de desigualdades basadas en el tiempo de disfrute del patrimonio. Estos problemas resaltan las complejidades y controversias inherentes a la aplicación del ISD, cuestionando su equidad en la distribución de la carga fiscal.⁸⁷

Por último, la perspectiva de injusticia del ISD para Adolph Wagner, economista perteneciente al Kathedersocialismus- escuela histórica de economía política alemana- y estudioso del gasto público.

Su opinión con respecto al impuesto sucesorio coincide con la de Stuart Miller, si bien sus propuestas son diferentes. Consideraba que el derecho a heredar perpetúa una injusticia en la distribución de la renta y el patrimonio, creando gran desigualdad. Según WAGNER tanto la propiedad como la herencia se encuentran en manos de una minoría privilegiada mientras que la mayoría de la población de la que su economía depende de su trabajo obtiene una porción significativamente menor.

Realiza una crítica a la propiedad privada y al derecho a heredar entendiendo que no han de ser absolutos ni inalterables. Este economista aboga por una intervención del Estado con la que considera que esta desigualdad se vería corregida. Propone que el gobierno use su poder de redistribución utilizando la propiedad privada y la herencia en beneficio del interés social y económico general con el objetivo de elevar el nivel de vida de las clases trabajadoras a expensas de las clases poseedoras.⁸⁸

⁸⁷ Ibidem pp. 120-124

⁸⁸ Ibidem pp. 147-150

9. CONCLUSIONES

- I. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido diseñado para gravar la transmisión de riqueza de manera equitativa, con el objetivo de reducir las desigualdades en la distribución de bienes. A lo largo de su historia, ha experimentado transformaciones significativas para cumplir con los principios de igualdad y progresividad.
- II. En comparación con la media de los países de la OCDE, España recauda un monto superior por concepto del ISD. Sin embargo, esta recaudación está por debajo de la obtenida en países como Francia y Bélgica, donde el ISD representa aproximadamente el 0,60% del PIB. Esto indica una variabilidad en la eficacia del impuesto en la recaudación de ingresos fiscales.
- III. En España, el ISD está regulado por la Ley 29/1987, pero ha sido cedido a las Comunidades Autónomas, las cuales tienen competencias para establecer reducciones, tarifas, coeficientes multiplicadores, deducciones y bonificaciones. Esta cesión ha dado lugar a un régimen tributario dispar en diferentes regiones, generando desigualdades significativas en el tratamiento del impuesto.
- IV. Algunos economistas sugieren la necesidad de homogeneizar la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para eliminar disparidades fiscales entre Comunidades Autónomas, lo que podría provocar una mayor recaudación en determinadas regiones. Esta homogenización podría gravar de manera más rígida a los contribuyentes más ricos y reducir la desigualdad en la redistribución de la riqueza.
- V. La recaudación del ISD en España ha mostrado una tendencia decreciente en los últimos años, representando actualmente solo el 2,5% de los ingresos fiscales directos. En comparación, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contribuye con un 7% del PIB, reflejando una recaudación mucho más alta y una mayor relevancia en el sistema fiscal español.
- VI. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas modifiquen las normas tributarias ha llevado a una gran disparidad en la carga fiscal del Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones, generando diferencias notables en el importe del tributo que deben pagar los contribuyentes según su lugar de residencia.

- VII.** Las diferencias regionales y el estancamiento en la recaudación del ISD sugieren la necesidad de una reforma para armonizar el sistema tributario. Esto permitiría evitar posibles fraudes y desigualdades en la contribución, asegurando que el ISD cumpla su papel en la distribución equitativa de la riqueza de manera más efectiva. Se concluye por tanto que es necesaria una reforma o homogeneización. Esto no implica necesariamente un incremento de la severidad del impuesto en todas las Comunidades Autónomas, sino una reflexión sobre la finalidad del impuesto, su sentido actual y si es adecuado mantener la competencia fiscal entre autonomías.
- VIII.** Existe la necesidad de considerar los problemas de liquidez que pueden surgir al pagar el ISD, dado que los bienes heredados no siempre son líquidos y el impuesto debe pagarse en efectivo. Es posible que se necesiten mayores facilidades para enfrentar este tipo de situaciones.
- IX.** Los argumentos que utilizan los defensores del ISD pueden englobar el considerarlo una herramienta clave para la redistribución de la riqueza, ya que grava las transmisiones de grandes patrimonios, contribuyendo a una distribución más equitativa de los recursos económicos, se justifica desde la perspectiva de la justicia fiscal, dado que quienes heredan o reciben donaciones poseen una capacidad económica superior que debe ser gravada para asegurar que todos los ciudadanos contribuyan de manera justa al sostenimiento del Estado y, destacar también que el impuesto se valora como una fuente importante de financiación para los servicios públicos, reforzando su importancia dentro del sistema tributario.
- X.** Las críticas empleadas por los detractores del Impuesto son, que este tributo carece de coherencia fiscal y su interacción con otros impuestos podría vulnerar principios constitucionales, sugiriendo su eliminación o integración en el IRPF. Además, se considera confiscatorio, ya que puede imponer cargas excesivas, y se critica que implica una doble tributación al gravar patrimonios previamente sometidos a impuestos. También se señala la desigualdad entre Comunidades Autónomas en su aplicación, lo que compromete la igualdad tributaria, y se

cuestiona su vigencia y efectividad redistributiva debido a su escaso impacto en los ingresos públicos.

- XI.** Las alternativas que se ofrecen en el derecho comparado ofrecen modelos de tributación que pueden servir de referencia para una futura reforma.

10. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA

- Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001

BALLESTER GINER, E.: *Derecho de Sucesiones. Aspecto Civil y Fiscal*. Edersa, Madrid, 1989

BANACLOCHE PALAO, C.: *Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Aranzadi, Navarra, 2002

BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL L., PEREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Lex Nova, Valladolid, 2001

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

CALVO ORTEGA, R.: *Crisis de la Financiación Autonómica*. Aranzadi, Navarra, 2015

CAYÓN GALIARDO, A.: *Los impuestos en España*. Aranzadi, Navarra, 2002

CHALER IRANZO, R., ZAERA CASADO, A.: *Impuestos sobre sucesiones y donaciones: comentarios y casos prácticos*. CEF, Madrid, 2021

CHECA GÓNZALEZ, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Marcial Pons, Madrid, 1996

CRUZ AMORÓS, M.: *El retorno de las pequeñas y medianas empresas*. Ediciones Pirámide, Madrid, 2010

FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1999

FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda pública: principios y estructura de la imposición*. Rufino García Blanco, Madrid, 1990

GARCÍA DE PABLOS, J.F.: *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas Constitucionales y Comunitarios*. Aranzadi, Madrid, 2010

GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2000

LIFANTE VIDAL, I.: *Seguridad jurídica y previsibilidad*. Recuperado de Repositorio Institucional de la Universidad de Alicante, Alicante, 2013

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, Madrid, 2023

MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.: *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una Perspectiva Multidisciplinar*. Aranzadi, Andalucía, 2015

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

NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M.P.: *El impuesto de sucesiones: ¿Un impuesto injusto?* Dykinson, Madrid, 2009

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: *Guía del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. CISS, Valencia, 2004

PORTILLO NAVARO, M. J.: *La situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Especial referencia a la transmisión de la empresa familiar*. Tecnos, Madrid, 2019

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense, Madrid, 1988

SIMÓN ACOSTA, E.: *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*. Lex Nova, Valladolid, 1991

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Consideraciones generales sobre el principio de no confiscatoriedad en el Derecho Tributario español*. Recuperado de una tesis realizada en Nápoles, 2017

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *La fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989

- **Webgrafía**

https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l22-2009.html

https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd1629-1991.html

BERBERANA, E.: 2019, 1 de diciembre. *Avalancha de pactos sucesorios: “Es una eutanasia fiscal para heredar gratis. Debe hacerse ya.”* Libremercado.

<https://www.libremercado.com/2019-12-01/avalancha-pactos-sucesorios-eutanasia-fiscal-para-heredar-gratis-debe-hacerse-ya-1276648702/>

DE MEMBRILLERA ORTUÑO, J.G.: 2015, 23 de abril . *El Constitucional se manifiesta contra la discriminación territorial en sucesiones.* Garrigues.

https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-constitucional-se-manifiesta-contrala-discriminacion-territorial-en-sucesiones

FAES, I.: 2021, 29 de junio. *España mantiene el mayor Impuesto sobre Sucesiones con tasas que alcanzan hasta el 81.6%* El Economista.

<https://www.eleconomista.es/economia/noticias/11297132/06/21/Espana-mantiene-el-mayor-Impuesto-sobre-Sucesiones-con-tasas-que-alcanzan-hasta-el-816.html>

Fundación Impuestos y Competitividad: *Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España.*

https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/09/PROPUESTAS-REFORMA-IMPUESTOS-PATRIMONIO_SUCESIONES_DONACIONES.pdf

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2003/05/oecd-reviews-of-regulatory-reform-norway-2003_g1gh378c/9789264103122-en.pdf

- Artículos de revista

BOZA I RUCOSA.M y SÁNCHEZ MOLERO J.: “La necesaria reforma del Impuesto sobre sucesiones.” *Diario La Ley*, núm. 6984, 2008

CUESTA CABOT, G.: “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la reforma necesaria.” *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 77-78, 2021.

DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “El impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿supresión o mantenimiento.” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2019

MARTÍN MORENO, J.L.: “Pasado, presente y futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones”. *Teoría & Derecho, Revista de Pensamiento Jurídico*, núm. 1, 2020

MENÉNDEZ MORENO, A.: “La financiación de las Comunidades Autónomas: pasado, presente y ¿futuro?” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2017

MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los tributos cedidos y los propios de las Comunidades Autónomas (en el informe de la comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica).” *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2017

MENÉNDEZ MORENO, A.: “¿QUÉ HACER CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES?” *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2023.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M.: “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea.” *Revista Estudios Jurídicos*, núm. 15, 2015

RIBES RIBES, A.: “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.” *Revista Técnica Tributaria*, núm 88, 2010

Normativa:

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

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

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

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375>

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969>

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-31117>

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

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-10829>

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

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-27678>

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.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCT-c-2008-90028>

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.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCL-h-2013-90254>

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.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-945>

NORMA FORAL 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/ca_4_2015.pdf?hash=e20ddc7c024a8b758302557694683fea&idioma=CA