



FACULTAD DE DERECHO

EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES. COMPARATIVA AUTONÓMICA.

Autor: Ramón Peralta Hernández

5º E-3C

Área de Derecho Tributario

Tutor: Eva Gil Cruz

Madrid

Abril de 2018

Resumen

Este trabajo trata acerca de la situación actual en la que se encuentra el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España, el cual se ha visto afectado por la cesión de competencias que se produjo en el año 1996 a las Comunidades Autónomas. Como consecuencia de la misma, se han producido enormes desigualdades en lo que han los sujetos en función de si el causante tenía su residencia habitual en una u otra Comunidad.

Además, las tendencias actuales de las Comunidades Autónomas por bonificar casi el 100% del impuesto han levantado ciertas voces a favor de la supresión del mismo en tanto que deja de cumplir con la función redistributiva que el mismo tenía en el momento en el que se creó. Por todo ello, es necesario estudiar si realmente existen tales diferencias y cuáles podrían ser las soluciones para paliarlas.

Palabras clave: Impuesto, sucesiones, herencia, desigualdades, Comunidades Autónomas.

Abstract

This paper deals with the current situation in which the Inheritance and Donations Tax is found in Spain, which has been affected by the cession of powers that occurred in 1996 to the Autonomous Communities. As a consequence of this, there have been enormous inequalities in what the subjects have in terms of whether the deceased had his habitual residence in one or the other Community.

In addition, the current trends of the Autonomous Communities for reducing almost 100% of the tax have raised certain voices in favor of its suppression, as long as it fails to comply with the redistributive function that it had at the time it was created. . Therefore, it is necessary to study if there really are such differences and what could be the solutions to alleviate them.

Key words: Tax, inheritance, inheritance, inequalities, Autonomous Communities.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1. Introducción.....	7
1.1. Contextualización del tema.	7
1.2. Justificación del tema y dificultades que se quieren demostrar.	8
1.3. Fuentes, metodología y estructura del trabajo.....	8
2. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España.....	10
2.1. Tratamiento del impuesto a lo largo de la historia.	10
2.2. Características del impuesto.....	13
3. Estructura del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.....	17
3.1. Distintas modalidades de imposición.	17
3.2. Ámbito territorial del impuesto.	18
3.3. Devengo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.....	19
3.4. Base imponible.	19
3.5. Base liquidable.	21
3.6. La deuda tributaria: La cuota íntegra, la cuota tributaria y la cuota a pagar.	23
3.7. Pago del impuesto.....	24
4. La necesidad de reformar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. ¿Adaptación o supresión?.....	25
5. Comparativa de la normativa en materia del Impuesto de Sucesiones.....	30
5.1. Principales diferencias entre Comunidades Autónomas (Reducciones y bonificaciones).....	33
5.2. Caso práctico en aras de demostrar las diferencias entre Comunidades Autónomas.....	46
6. Conclusiones.....	56
7. Bibliografía.....	59
7.1. Manuales especializados.....	59
7.2. Recursos electrónicos.	60
8. Anexo	61
8.1. Legislación.	61
8.2. Jurisprudencia.....	63
8.3. Doctrina administrativa.	63

ÍNDICE DE TABLAS DE ELABORACIÓN PROPIA

TABLA 1: RECAUDACIÓN POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS. 2014-2015.....	25
TABLA 2: COMPARATIVA RECAUDACIÓN IRPF-ISD. 2014-2015.....	26
TABLA 3: DIFERENCIAS ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	33
TABLA 4: CUOTA TRIBUTARIA A PAGAR EN LAS DISTINTAS CCAA.....	54

1. Introducción.

1.1. Contextualización del tema.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es uno de los impuestos que cuenta con mayor tradición dentro del sistema tributario español; sin embargo, no han sido pocas las voces que, en los últimos tiempos, han apostado por su supresión dada su escasa relevancia en el panorama tributario actual¹.

Principalmente, se han de tener en cuenta que este impuesto puede llegar a tener una alta repercusión para los herederos en tanto que en muchas ocasiones, los mismos no cuentan con la suficiente liquidez para hacer frente al impuesto y tienen que renunciar a la herencia², por lo que será necesario llevar a cabo una revisión del impuesto para evitar tales situaciones, y más en aquellos casos en los que se hereda de familiares directos en tanto que en determinadas ocasiones, esos son los únicos bienes que poseen los herederos, siendo, por tanto, incapaces de hacer frente al impuesto ya que no cuentan con otros recursos.

Hay que tener en cuenta que esta discusión acerca de la supresión o no del Impuesto de Sucesiones y Donaciones deriva principalmente de las enormes desigualdades existentes entre Comunidades Autónomas debido a la potestad normativa con la que cuentan, la cual le permite establecer un régimen para el heredero que le es más favorable que el estatal. Sin embargo, esa potestad normativa no ha sido empleada por todos los legisladores autonómicos de la misma forma por lo que ha generado que en algunas sea mucho más económico heredar que en otras, lo que ha dado lugar a un aumento de los intentos de fraude a la Hacienda Pública ya que muchas personas han optado por censarse en otra Comunidad Autónoma, intentado así que a sus herederos le sea más económico heredar³.

¹ Se podrían tener en cuenta las recientes reformas del Impuesto de Sucesiones y Donaciones llevadas a cabo en Andalucía o Extremadura, las cuales han dejado dicho impuesto casi sin aplicación. En este sentido, LIMÓN, R. (2017). *PSOE y Ciudadanos acuerdan la casi supresión del impuesto de sucesiones*. [online] EL PAÍS. Disponible: https://elpais.com/ccaa/2017/09/20/andalucia/1505897932_629824.html [Visto 10 Mar. 2018].

² MERCADO, L. AND VALENCIANA, A. (2018). *Ximo Puig sube Sucesiones y se dispara el número de valencianos que renuncian a sus herencias*. [online] Libre Mercado. Disponible en: <https://www.libremercado.com/2018-03-14/aumentan-las-renuncias-a-herencias-tras-la-subida-de-sucesiones-en-la-comunidad-valenciana-1276615370/> [Visto 14 Mar. 2018].

³ SEVILLA, I. (2016). *Unos 40.000 andaluces se empadronan al año en Madrid para heredar sin tributar*. *Noticias de Andalucía*. [online] El Confidencial. Disponible en:

Por todo ello, parece que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se encuentra en un punto en el que es necesario llevar a cabo, al menos una reforma por parte del legislador nacional ya que lo que nunca se pueden justificar son las diferencias que no gozan de sentido, como ocurre en este caso. Sin embargo, tal y como se verá a lo largo del trabajo, la supresión del mismo sería una medida extrema en tanto que el impuesto sí que cumple con una función de redistribución de la renta, siendo plenamente válido dentro del sistema tributario español.

1.2. Justificación del tema y dificultades que se quieren demostrar.

Es cierto que existen numerosos titulares periodísticos que copan las portadas de diarios de tirada nacional indicando que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones presenta enormes desigualdades entre las Comunidades Autónomas, pero la pregunta es: ¿es eso cierto o realmente se está ante un titular que llama la atención, pero no es verídico?

Por todo ello, el objetivo principal del trabajo es el de demostrar si realmente existen diferencias reales entre las distintas Comunidades Autónomas, siendo beneficioso, por tanto, residir de forma habitual en una que otra, en contra del principio de igualdad de la que deben gozar todos los españoles en todo el territorio español. No únicamente se pretende cubrir dicho objetivo, sino que también se pretende demostrar si realmente estas diferencias afectan en gran medida a las familias con menos recursos o si, por el contrario, solo afectan a los grandes patrimonios.

1.3. Fuentes, metodología y estructura del trabajo.

En lo referido a las fuentes, es necesario indicar que se ha acudido a fuentes bibliográficas actuales que permitan conocer cómo se estructura el Impuesto de Sucesiones y Donaciones a día de hoy. Además, para entender cuáles son las principales diferencias entre Comunidades Autónomas, se ha estudiado cada una de las legislaciones actuales de las mismas, teniendo en cuenta los cambios implantados por alguna de las normativas en este año 2018.

https://www.elconfidencial.com/espana/andalucia/2016-02-09/unos-40-000-andaluces-se-empadronan-al-ano-en-madrid-para-heredar-sin-tributar_1149028/ [Visto 10 Mar. 2018].

En lo tocante a la metodología, habría que indicar que se ha llevado a cabo el empleo de una metodología descriptiva para conocer la evolución histórica y la estructura del impuesto.

En lo referido a las diferencias de las Comunidades Autónomas, además de incluir un cuadro con las principales diferencias existentes entre las misma, se ha realizado un caso práctico de elaboración propia.

Para alcanzar este objetivo se ha intentado establecer un desarrollo acerca del funcionamiento del impuesto, partiendo de sus orígenes y de cómo funcionaba durante sus inicios. Posteriormente, se ha decidido explicar su funcionamiento actual en aras de conocer el motivo por el que existen tantas diferencias entre Comunidades Autónomas, pudiendo conocer así en que elemento concreto es donde se producen tales diferencias. Seguidamente, se ha incluido un apartado en el que se estudia las posiciones doctrinales existentes en lo que se refiere a la supresión o al mantenimiento del impuesto. Una vez explicados estos apartados, se ha decidido realizar un estudio de las legislaciones autonómicas, explicando las diferencias a través de un caso real, pudiendo así conocer si existen tales diferencias. Por último, se incluyen unas conclusiones en las que se dan una serie de recomendaciones acerca de cuáles podrían ser algunas de las medidas a implementar por el legislador nacional.

2. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España.

2.1. Tratamiento del impuesto a lo largo de la historia.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones tiene una larga tradición dentro del ordenamiento jurídico español puesto que, al igual que en la mayor parte de los países europeos, éste aparece en el siglo XVIII, en concreto a partir de la Real Cédula de 19 de septiembre de 1798 en donde se reconoce una contribución sobre legados y herencias transversales. En un inicio, este impuesto tenía una finalidad recaudatoria en aras de sufragar los gastos del Estado español en la guerra, en concreto, en la Guerra de Independencia contra los franceses⁴.

Una vez superada esa Guerra, el impuesto parecía no tener sentido por lo que en el año 1811, las Cortes de Cádiz deciden crear un nuevo Impuesto de Sucesiones, el cual se denominó "*Manda Pía Forzosa*" y su objetivo no era otro que el de paliar las graves consecuencias económicas que habían sufrido las familias a lo largo de las guerras de la época; en concreto, su funcionamiento era el siguiente: "*se establecía la función de legar en los testamentos que se otorgan en los dominios de la monarquía y en las sucesiones intestadas 12 reales adyacentes y tres pesos en las de América y Asia; o mayor cantidad si los testadores y herederos, que no fuesen meros comisarios, tuviesen voluntad de ofrecer.*"⁵ Por tanto, tal y como se puede observar, en ese momento, el Impuesto de Sucesiones era un impuesto proporcional al tener todos los sujetos que pagar la misma cantidad, mientras que, a día de hoy, este impuesto se caracteriza por ser progresivo, tal y como posteriormente se explicará. Dados los años de continuos cambios en las legislaciones de la época, teniendo en cuenta las tensiones existentes entre los defensores del absolutismo y los liberales, no fue hasta el año 1830 cuando se fija el Impuesto de Sucesiones como un impuesto progresivo. Básicamente, con esta reforma lo que se pretendió fue elevar los tipos sujetando a tributación a los descendientes naturales y recargando las herencias abintestato.

⁴ En este sentido SORIANO, J.E.: Prólogo al libro de CHECA GÓNZALEZ, C. *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Marcial Pons-Idelco. Madrid. 1996. págs. 9 y ss.

⁵ CANGA ARGÜELLES, J. *Diccionario de hacienda con aplicación a España*. Imprenta de Don Marcelino Calero y Portocarrero. Madrid. 1968. págs. 328-329.

Para ello, se estableció una tarifa concreta en función del grado de parentesco que se tenía con el causante⁶, siendo, por tanto, este impuesto el verdadero antecesor de lo que hoy se conoce en el ordenamiento español como Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Sin embargo, este Impuesto se derogó en 1835 debido a que la población lo consideraba especialmente gravoso.

En 1845, se volvió a instaurar el Impuesto de Sucesiones, el cual se engloba dentro de lo que se llamó "Derecho de Hipotecas", y es, en este punto, donde el impuesto ya no solo presenta un interés recaudatorio, sino que también sirve para administrar al Estado datos de distintos bienes, tal y como el propio promotor de la reforma Santillán, indicó, estableciendo que se trataba de un medio *"dirigido más que a aumentar los ingresos del Tesoro, a dar firmeza y solemnidad a las garantías de la propiedad inmueble y a sus cargas u obligaciones, facilitando al gobierno una gran cantidad de datos acerca de la riqueza pública"*⁷.

A pesar de que a medida que pasaba el tiempo, el Impuesto de Sucesiones parecía haberse consolidado en el ordenamiento jurídico español, éste seguía siendo muy impopular dentro de la sociedad por lo que se llevaron a cabo nuevas reformas en aras de restringir cuáles eran las sucesiones que se veían gravadas; en este sentido, se llevaron a cabo numerosas reformas como las promovidas por Bravo Murillo, Salaverri o Figuerola, siendo ésta última la más importante ya que deja exentas de tributación las herencias en línea recta, aunque esta reforma dura apenas 3 años ya que con el ministro Echegaray se volvió a establecer el impuesto de forma progresiva, aunque con tipos impositivos no muy altos (no superaban el 8%); sin embargo, como consecuencia de la guerra que España estaba sufriendo con sus colonias en América y Asia, el Estado decidió establecer recargos del 20% en 1897, y de otro 20% en 1900, lo que hizo que este impuesto se convirtiese en un impuesto plenamente confiscatorio, suponiendo, por ello, las protestas de todos los sectores de la población⁸.

⁶ Para conocer con mayor detalle las tarifas aplicables en la época, se podría acudir a lo establecido en APARICIO PÉREZ, A. *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Ed. Dykinson. Madrid. 2014. Pág. 154.

⁷ ALLI ARGANGUREN, J.(1995) *La reforma fiscal de Mon-Santillán y su repercusión en Navarra*. Revista Jurídica de Navarra, N° 2020 Págs.41-60.

⁸ En este sentido, se podría tener en cuenta lo establecido en PONT MESTRES, M. (1988) *Estudios tributarios aplicados*. Ed. Fundación Antonio Lancuentra. Barcelona. Pág. 133.

En el año 1900, el ministro Fernández Villaverde llevó a cabo una profunda reforma dado la mala situación en la que se encontraba la Hacienda española, es por ello que una de sus medidas fue la de modificar el Impuesto de Sucesiones ya que este ministro no apostó por crear un impuesto sobre la renta como ya habían creado otros países, en este sentido, *"se ha acusado a la reforma de Villaverde de no haber creado un impuesto sobre la renta, en momentos en que las circunstancias ya lo exigían, pues en Inglaterra existía desde hacía más de un siglo, y casi todos los Estados europeos lo tenían. Villaverde prefirió inspirarse en los métodos impositivos italianos"*⁹.

En este sentido, esta reforma la cual supuso la denominación del impuesto como Impuesto sobre Derechos Reales (englobaba el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), trajo consigo una gran novedad en el sentido de que las transmisiones hereditarias de las familias humildes quedaban exentas (cuando lo heredado de forma individual estuviese por debajo de las 1.000 pesetas) y de nuevo se apostó por la progresividad del impuesto ya que se consideraba la forma más equitativa de gravar las adquisiciones *mortis causa*¹⁰.

Hubo numerosas reformas posteriores teniendo en cuenta los tiempos convulsos vividos en la política española (dictadura de Primo de Rivera, II República española, Guerra Civil e inicios de la dictadura de Franco) en las que las tarifas aplicables iban variando en cada una de las reformas. No fue hasta el año 1964 cuando se produjo una reforma de renombre en el impuesto ya que se desligó el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y del de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo el año 1987 el momento en el que se promulgó la actual Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Por último, habría que tener en cuenta que fue en el año 1996 en donde se ceden competencias normativas a las Comunidades Autónomas por medio de Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de

⁹ PORTILLO NAVARRO, M. J. (2010). *Desde la contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro*. Instituto de estudios fiscales. Madrid. Pág. 12.

¹⁰ GARCÍA DE PABLOS, J. (2008). *EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: Problemas Constitucionales y Comunitarios*. Universidad Complutense de Madrid. Pág. 20.

medidas fiscales complementarias, siendo, en un momento inicial, únicamente una cesión de los aspectos cuantitativos, ampliándose posteriormente a aspectos normativos, generando "*dudas de constitucionalidad, así como de posible vulneración del principio de lealtad constitucional [art.2.1.g) LOFCA] o del de corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas [art. 2.1.d) LOFCA]*"¹¹.

2.2. Características del impuesto.

Antes de ahondar en las principales diferencias existentes en la recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, es necesario conocer cuáles son las principales características del mismo ya que, a partir de ellas, se podrá conocer por qué ha sido una figura tan criticada en los últimos tiempos.

1. Directo: Se trata de un impuesto directo puesto que grava los incrementos de patrimonio surgidos como consecuencia de las adquisiciones gratuitas. Esto implica que se está gravando directamente una manifestación directa de la capacidad contributiva puesto que se está obteniendo una renta sin contraprestación. Esta característica es una de las que ha suscitado una mayor controversia en el sentido de que se ha criticado que el legislador español abogue tanto por los impuestos directos, dejando de lado los impuestos indirectos; en concreto, se podría atender a lo establecido en el informe Lagares, en el cual se aboga por "*propuestas de desplazar la carga tributaria desde la imposición directa hacia la indirecta, porque de ese modo la reforma intensificará sus efectos positivos sobre la eficiencia, la capacidad de competir y el crecimiento y el nivel de empleo de la economía española*"¹², así como a lo establecido por numerosos organismos internacionales, los cuales abogan por la reducción del peso que los impuestos directos tienen en la recaudación fiscal española, dando un mayor protagonismo a los impuestos indirectos¹³.

¹¹ PÉREZ ROYO, F. (2017). *Curso de derecho tributario. Parte especial*. Ed. Tecnos. Madrid. Pág. 612.
¹² Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español del año 2014, pág.3.
[Disponible en <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>]

¹³ Informe *Economic Survey of Spain 2017* correspondientes a fecha de 31 de diciembre de 2016.
[Disponible en <http://www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-spain.htm>]

2. Subjetivo: En este sentido habría que tener en cuenta que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones sí que tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes para graduar la cuota a pagar ya que existen distintas reducciones y coeficientes que tienen en cuenta las distintas situaciones, como pueden ser el parentesco con el transmitente, la edad del adquirente, la existencia de incapacidades...

Este punto también ha sido controvertido debido a que dichas diferencias personales y familiares no se han tenido en cuenta de igual manera en las distintas Comunidades Autónomas, ya que algunas reportan mayores beneficios a algunos contribuyentes por sus circunstancias personales y familiares, siendo esto cuestionable debido a que se puede entender que se infringe el principio de igualdad que recoge la Constitución Española en su artículo 139.1, en donde se indica que *"todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio español"*; sin embargo, esto ha sido resuelto por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987¹⁴ en donde se indica que *"el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes[...] Y si , como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1, 149.1.1 de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía."* Sin embargo, esta cuestión ha seguido suscitando dudas como se expondrá posteriormente en el apartado quinto del trabajo.

¹⁴ Igualmente, se podrían tomar en consideración las siguientes sentencias: SSTC 27/1981, de 20 de julio; 128/1997, de 16 de julio; 45/1989, de 20 de febrero y 76/1990, de 26 de abril.

3. Personal: Debido a que la determinación del hecho imponible se hace teniendo en cuenta a una persona, es decir, la adquisición de los bienes a título gratuito será realizada por una persona física. De nuevo, esta característica ha generado controversia en tanto que se establece una cierta discriminación de la persona física con la persona jurídica ya que esta última no está gravada por este impuesto, sino que estará gravadas, en todo caso, por el Impuesto de Sociedades. En este sentido, podría tenerse en cuenta que la aplicación de los criterios contables para la cuantificación del impuesto y la tributación a tipos proporcionales en el Impuesto de Sociedades, a diferencia de los tipos progresivos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, hace que pueda considerarse ventajosa la tributación por el impuesto de sociedades en los casos de adquisiciones a título gratuito¹⁵.

4. Individual: Esta característica implica que únicamente se gravan las adquisiciones individuales de cada uno de los adquirentes, es decir, no grava la herencia en su conjunto, sino que cada causahabiente tributará por lo que le corresponda a él personalmente. En este sentido, se podría indicar que hasta el año 1964 existía, por un lado, un gravamen sobre el caudal relicto considerado en su integridad y, por otro, existían gravámenes separados para la adquisición singular de cada uno de los causahabientes. Una vez llevada a cabo la reforma de 1964, en donde se separó el Impuestos de Sucesiones y Donaciones del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se eliminó el gravamen existente sobre el caudal relicto en su integridad, dejando vigente, hasta hoy día, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones¹⁶.

¹⁵ LASARTE ÁLVAREZ, J. *La Familia ante el Derecho Tributario*. Ed. Comares. Granada.2005. Pág. 261.

¹⁶ MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J. AND CAYÓN GALIARDO, A. *Manual de derecho tributario*. Cizur Menor, Ed. Arazandi. Navarra. 2017. Págs. 449. y ss.

5. Progresivo: Lo que implica que, a mayor nivel de renta, mayor será el impuesto a pagar sobre la base imponible. Sin embargo, hay que tener en cuenta que no es del todo preciso denominarlo como impuesto progresivo, sino que más bien se debería hablar de impuesto de tarifa progresiva puesto que *"aumenta más la cuota a pagar cuanto mayor sea la base liquidable y se refuerza este carácter puesto que en función del parentesco y del patrimonio preexistente del contribuyente, aumenta la cantidad a pagar, pudiéndose afirmar que tiene una progresividad mayor que la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁷".*
6. Devengo instantáneo: Que se considere un impuesto de devengo instantáneo implica que el hecho imponible se realiza en un momento concreto.
7. Cedido a las CCAA: En este sentido, habría que atender a lo establecido en el artículo 25 y 32 de la Ley 22/2009¹⁸ en donde se indica que se ceden competencias normativas (reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota), competencias de gestión y liquidación del impuesto, y, por último, se cede el producto del Impuesto producido en el territorio de la Comunidad Autónoma. A la hora de explicar las principales diferencias existentes entre Comunidades Autónomas, se indicará qué aspectos relativos a la cesión generan mayores controversias.

¹⁷ PÉREZ-FAÓN MARTÍNEZ, J. Y CHOSA DOMÍNGUEZ, M. *Guía del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. 2º Ed. CISS. Bilbao. 2004. Pág. 24.

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

3. Estructura del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En este apartado, se van a tratar ciertos aspectos, aunque no de manera exhaustiva, que se han de conocer necesariamente para entender posteriormente su regulación por las distintas Comunidades Autónomas. Además, es necesario indicar que, a pesar de que el objeto del impuesto no se ciñe únicamente a la adquisición de bienes y derechos por herencia, en aras de facilitar el objeto de estudio se llevará a cabo únicamente ese estudio¹⁹.

3.1. Distintas modalidades de imposición.

En primer lugar, es necesario tener en cuenta que los sujetos pasivos de este impuesto son los causahabientes, esto es, son aquellos que adquieren por sucesión los bienes y derechos de otra persona; sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con otros impuestos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto de Sociedades, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones no cuenta con un impuesto autónomo que grave a los no residentes, por lo que dentro del propio impuesto, se encuentra dos formas distintas de tributación.

En primer lugar, aquellos residentes en España tributarán por obligación personal siendo indiferente donde se encuentren los bienes gravados, esto es, también tributarán los residentes en España por aquellos bienes que hereden que se encuentren en el extranjero. En este sentido, se podría traer a colación la Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de mayo de 1990²⁰, en donde se indica que una extranjera con residencia habitual en España tendrá que pagar el Impuesto de Sucesiones por los bienes que había heredado de su madre a pesar de que ésta no era ni española ni tenía su residencia en España.

¹⁹ En este sentido habría que tener en cuenta que lo establecido en el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en donde se indica que el hecho imponible estará constituido por:

- a) En las transmisiones «mortis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.*
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.*
- c) En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario.*

²⁰ Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de mayo de 1990 (JUR 1990/82649).

Hay que entender que el concepto de residencia habitual es el mismo que el empleado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en donde se considera residente habitual en el caso de vivir más de 183 días al año en territorio español, o en caso de que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, o, por último, en el caso de que resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, salvo prueba en contrario²¹.

Por otro lado, están los no residentes que tributarán por obligación real, esto es, por la adquisición de bienes y derechos que estuvieren situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el territorio español²².

3.2. Ámbito territorial del impuesto.

En lo referido al ámbito territorial, es necesario indicar que en la propia Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se delimita que *"se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra"*²³; por tanto, es cierto que tanto Navarra como País Vasco se rigen por sus propias leyes, en concreto, por la Ley 28/1990 y la Ley 12/2002, respectivamente²⁴.

Lo que tiene mayor importancia en este punto es tener en cuenta que las Comunidades han tomado un papel determinante ya no solo en la recaudación del impuesto como ocurre con otros impuestos como el Impuesto sobre el Valor Añadido (donde las CCAA tienen cedidas el 50% de la recaudación del mismo), sino que también tiene competencias normativas que es lo que ha generado tantas diferencias entre la recaudación de unas Comunidades con respecto a otras.

²¹ En este sentido, habría que atender a lo establecido en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

²² PEREZ ROYO, F. (2017). *Curso de derecho tributario. Parte especial*.op.cit. Pág. 614.

²³ Artículo 2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²⁴ En concreto, estas normas son 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 y la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

3.3. Devengo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En caso de las sucesiones *mortis causa*, el impuesto se devenga en el momento del fallecimiento o cuando al ausente se le considere fallecido, siguiendo lo establecido en el artículo 196 del Código Civil. Sin embargo, hay que recordar que la adquisición por causa de muerte no se produce hasta la aceptación de la herencia, pero teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 989 del Código Civil en donde se indica que "*los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda*"; podría decirse que el impuesto se devenga en el momento del fallecimiento; en este mismo sentido, se podría tener en cuenta la Resolución de la Dirección General de Tributos de 21 de febrero de 2003²⁵ en donde reconoce que el momento en el que se devenga el impuesto, en caso de la existencia de un testamento ológrafo que necesita de protocolización por parte del Notario, es el día del fallecimiento del causante y no el día en el que se lleva a cabo la protocolización del mismo.

3.4. Base imponible.

En lo que atañe a la base imponible, es necesario indicar que en el caso de sucesiones *mortis causa*, estará compuesta por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, siendo dicho valor neto, el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles.

No obstante, no es tan sencillo obtener dicho valor puesto que el legislador prevé una serie de cautelas que hay que tener en cuenta.

En primer lugar, hay que partir del hecho de que los bienes y derechos del caudal relicto no tienen por qué coincidir con los bienes y derechos del causante en el momento de su muerte puesto que hay que llevar a cabo una serie de adiciones.

²⁵ Resolución de la Dirección de Tributos de 21 de febrero de 2003 (JUR 2003\87680)

Tal y como recoge el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, siendo en concreto cuatro:

- a) Bienes de toda clase que hubieren pertenecido al causante hasta un año antes de su fallecimiento salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueren transmitidos por aquel y se hallen en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente, dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.
- b) Bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieren sido adquiridos por éste a título oneroso en usufructo y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente, dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.
- c) Bienes y derechos que el causante transmitió la nuda propiedad en los 4 años anteriores a su fallecimiento, quedándose para él el usufructo de los mismos.
- d) Valores y efectos depositados, cuyos resguardos se hubiesen endosado sin toma de razón del endoso en los libros del depositario con anterioridad al fallecimiento.

Todas estas adiciones son presunciones por lo que cabrá prueba en contrario en aras de no llevar cabo tales adiciones. En concreto, se establece que, para rebatir dichas presunciones, será necesario *"aportar justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos, con valor equivalentes, dinero u otros bienes en lugar de los desaparecidos"*²⁶.

Una vez obtenido el caudal relicto, habrá que sumarle el 3 por ciento de dicho importe, sin tener en cuenta las adiciones realizadas anteriormente, en concepto de ajuar doméstico a menos que *"los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje"*²⁷.

²⁶ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. Y CHOUSA DOMÍNGUEZ, M. *Guía del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. op. cit. Pág. 93.

²⁷ Tal y como recoge el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En lo que se refiere al pasivo que se ha de deducir, habría que diferenciar entre deudas y gastos. En lo tocante a las deudas, habría que indicar que para que sean deducibles, las mismas tendrán que quedar acreditadas por medio de documento público o privado; *"aunque se admite la posibilidad cualquier otro medio de prueba, añadiendo que la Administración Tributaria puede exigir ratificación de la deuda en documentos público por los herederos, con la comparecencia del deudor²⁸".*

Por otro lado, en lo referido a los gastos²⁹ se podría tener en cuenta que son aquellos ocasionados en litigios en interés común de todos los herederos, los de última enfermedad satisfechos por los herederos y los de entierro y funeral siempre que sean proporcionados.

Dada la alta litigiosidad existente en el ámbito sucesorio, es necesario remarcar que los gastos derivados de las controversias surgidas entre herederos no se consideran deducibles en tanto que no tienen como objeto la defensa del interés común; en este sentido, se podría tener en cuenta la Resolución de la Dirección General de Tributos de 12 de mayo de 1993 en donde se indica que los gastos ocasionados en los litigios entre unos herederos con otros nunca serán deducibles.

3.5. Base liquidable.

Tal y como indica el artículo 20 LISD, la base liquidable se obtendrá aplicando a la base imponible las reducciones previstas por el Estado, así como por las Comunidades Autónomas, la cuales pueden establecer nuevas reducciones o mejorarlas debido a la potestad normativa que se le ha reconocido a la mismas.

²⁸ PÉREZ ROYO, F. *Curso de derecho tributario. Parte especial.* op. cit. Pág. 636

²⁹ En lo referido a los gastos, hay que atender a lo establecido en el artículo 33 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sin ánimo de entrar en las reducciones de las Comunidades Autónomas que posteriormente se desarrollarán, habría que realizar una serie de apreciaciones respecto de las establecidas por el Estado:

- a) En razón de parentesco: Se tiene en cuenta la relación existente entre el causante y el causahabiente, para ello se realiza una división en cuatro Grupos³⁰ en función del grado de parentesco, dando mayores reducciones a aquellos más cercanos en grado e incrementándose en el caso de minusvalía. Existen un par de cuestiones que suscitan ciertas desigualdades; en primer lugar, que no se equipara en la legislación nacional el trato dado a las uniones matrimoniales con el dado a las uniones de hecho; situación que parece injusta en tanto que deberían de tener el mismo trato aunque es cierto que este trato es también el dado por otras figuras tributarias y el mismo ha sido avalado por el Tribunal Constitucional puesto que ha considerado que si existió la posibilidad de acceder a la unión matrimonial y a pesar de ello, se optó por la convivencia extramatrimonial, no se está cometiendo ningún tipo de desigualdad ya que se podría haber optado por la otra opción³¹. Parece igualmente injusto que no se tengan en cuenta al acogido dentro de los distintos grupos que se ven favorecidos por las reducciones, teniendo un mayor sentido que se le diera el mismo trato que al adoptado. Además, es necesario caer en la cuenta de que esta regulación es tan injusta que ha habido numerosas Comunidades Autónomas que entre sus cambios en las reducciones está la consideración de las parejas de hecho y de los sometidos a acogimiento.

- b) Otro tipo de reducciones relacionadas con los bienes y derechos a heredar, las cuales son (i) empresa familiar, (ii) vivienda habitual y (iii) bienes del Patrimonio Histórico Español o de las Comunidades Autónomas.

³⁰ Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

³¹ A título de ejemplo, se pueden citar las Sentencias del Tribunal Supremo 177/1985, 184/1990, 31/1991 o 39/1998.

- c) Por último, se incluye una reducción en el caso de que unos mismos bienes sean transmitidos *mortis causa* a favor de descendientes más de una vez en un período de diez años.

3.6. La deuda tributaria: La cuota íntegra, la cuota tributaria y la cuota a pagar.

La cuota íntegra del Impuesto se obtendrá aplicando la tarifa a la base liquidable. Esta tarifa podrá ser establecida por las Comunidades Autónomas por lo que el empleo de la tarifa estatal ha quedado para aplicarla en el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan fijado una tarifa propia y para aplicarla a las bases liquidables de los no residentes puesto que la tributación de los no residentes en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones no se cede a las Comunidades Autónomas.

La cuota tributaria se obtendrá aplicando unos coeficientes, los cuales también podrán ser establecidos por las Comunidades Autónomas, con el objetivo de modular la cuota íntegra teniendo en cuenta el patrimonio del causahabiente y su relación de parentesco con el causante. Para completar este concepto, es necesario tener en cuenta que puede producirse lo que se conoce como "error de salto" que supone que *"la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resulta de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior es mayor que la que existe entre el importe del patrimonio tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del coeficiente multiplicador anterior[...]* por lo que se reduce la cuota tributaria por el importe en exceso³²".

Por último, se obtendrá la cuota a pagar aplicando, en el caso de que existan, las deducciones por doble imposición internacional y las bonificaciones de la cuota en Ceuta y Melilla.

³² PORTILLO NAVARRO, M. *Manual de fiscalidad. Teoría y práctica*. Ed. Tecnos. Madrid. 2017. Págs. 240 y 241.

3.7. Pago del impuesto.

En cuanto al pago del impuesto, sería necesario indicar que este será de seis meses desde que se produjo el devengo del mismo, esto es, desde que se produjo el fallecimiento o se declare el mismo en caso de los ausentes. Al igual que en el resto de tributos, se podrá solicitar el aplazamiento por un año, tal y como permite el artículo 38 LISD, teniendo que pagar por dicho aplazamiento los correspondientes intereses de demora; así como, en el mismo artículo, se permite el fraccionamiento del pago en cinco anualidades.

4. La necesidad de reformar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

¿Adaptación o supresión?

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones ha sido la figura tributaria más cuestionada en los últimos tiempos debido a que, como posteriormente se expondrá, en muchas Comunidades Autónomas su recaudación es casi nula debido a que muchas de ellas han empleado su potestad normativa para reducir lo máximo posible la cantidad a pagar en concepto de este impuesto.

Tabla 1: RECAUDACIÓN POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS. 2014-2015.³³

Comunidad Autónoma	Recaudación 2015	Recaudación 2014
Andalucía	399,5	365,3
Aragón	114,9	138,9
Canarias	86,1	66,4
Cantabria	37,0	35,4
Castilla y León	171,4	165,6
Castilla la Mancha	68,6	70,3
Cataluña	458,3	312,4
Comunidad Valenciana	194,0	181,0
Extremadura	42,3	48,8
Galicia	165,1	234,3
Islas Baleares	87,9	82,7
Madrid	359,3	431,1
Navarra	56,3	51,8
País Vasco	113,7	381
Principado de Asturias	115,1	106,4
Región de Murcia	80	96,1
La Rioja	16,8	16,6
Total recaudación	2.788,0	2.680,1

Tabla 1: Recaudación del Impuesto de sucesiones y Donaciones por Comunidades Autónomas durante los años 2014 y 2015. Elaboración propia a partir de los datos de la Agencia Tributaria. Datos en millones de euros.

³³ La elaboración de la tabla se ha realizado con los últimos datos publicados por la Agencia Tributaria.

En el anterior cuadro se pretende reflejar cómo ha variado la recaudación del impuesto en los años 2014 y 2015, demostrando que realmente es una cantidad irrisoria lo que recaudan las Comunidades Autónomas en concepto de este impuesto.

Tal y como se puede observar en el cuadro, la recaudación en términos globales en concepto de este impuesto ha disminuido y aunque es cierto que se desconocen algunos factores necesarios para saber las verdaderas diferencias existentes entre Comunidades Autónomas (nº de herencias, recursos que conformar esas herencias...), sí que se puede decir que la recaudación en concepto de Impuesto de Sucesiones y Donaciones es irrisoria en tanto que, si se comparan estos datos con lo que recaudan en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estas cantidades no suponen ni una décima parte de la misma.

A título de ejemplo, se podría comparar con lo que se obtiene por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, partiendo de la base de que a las CCAA le pertenece el 50% de dicha tributación salvo la especialidad del País Vasco y Navarra:

Tabla 2: COMPARATIVA RECAUDACIÓN IRPF-ISD. 2014-2015.³⁴

	IRPF	ISD
2014	36.216,4	2.680,1
2015	38.665,8	2.788,0

Tabla 2: Recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las Comunidades Autónomas durante los años 2014 y 2015. Elaboración propia a partir de los datos de la Agencia Tributaria. Datos en millones de euros.

Esto hace que se cuestione realmente si la finalidad recaudatoria del Impuesto de Sucesiones y Donaciones tenga sentido o si, por el contrario, se ha convertido en un impuesto totalmente residual carente de sentido dentro del ordenamiento jurídico español.

³⁴ La elaboración de la tabla se ha realizado con los últimos datos publicados por la Agencia Tributaria.

Más allá de este análisis comparativo propio acerca de la situación actual de la recaudación de dicho impuesto, existen autores que abogan por una supresión del impuesto por los siguientes motivos:

- a) En primer lugar, debido a que, tal y como está regulado en la actualidad el impuesto, se produce una enorme desigualdad entre aquellos que se encuentran en una Comunidad Autónoma y otra, provocando esto una injusticia real en tanto que no parece tener ningún tipo de justificación tales diferencias.
- b) Por otro lado, otra de las críticas al impuesto viene dada por el hecho de que lo que se está llevando a cabo gravando esta adquisición *mortis causa*, es una doble imposición dado que los bienes que forman parte de la herencia ya habían sido gravados con sus respectivos impuestos por el causante; realmente *"aunque jurídicamente no es una doble imposición, porque los sujetos pasivos son distintos en ambos tributos, podría hablarse de exceso de imposición que atacaría no a la justicia formal sino a la justicia material que debe presidir un sistema impositivo"*³⁵.
- c) El Impuesto de Sucesiones y Donaciones, tal y como está regulado, a día de hoy genera unas desigualdades que los ciudadanos intentan evitar censándose en otros lugares para que se le considere, de esta manera, residentes habituales de dicha Comunidad Autónoma. No son pocas las voces que hablan de "dumping" fiscales en determinados territorios en detrimento de otros, generando esto únicamente enormes diferencias que no están, en ningún momento, justificadas.

³⁵ CHECA GONZÁLEZ, C. *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Ed. Macial Pons. Madrid.1996. Pág. 29 y ss.

Por otro lado, existen numerosos autores que abogan por el mantenimiento del mismo en base a los siguientes argumentos:

- a) Permite una mayor redistribución de la renta puesto que las herencias lo que permiten es una mayor concentración de patrimonio y si lo que hace el impuesto es gravarlas de manera progresiva, se consigue una mayor distribución de la riqueza. En este sentido se puede tener en cuenta lo establecido por la doctrina la cual indica que *"desde el momento en que la transmisión de riqueza a través de las herencias es uno de los principales factores que influyen en la concentración de la misma, los impuestos sucesorios se convierten en un instrumento particularmente adecuado para modificar la distribución de la riqueza"*³⁶.
- b) Otro de los argumentos utilizados por los defensores del impuesto es que este es útil por razones de ética ya que de alguna manera se está gravando a aquellos que han obtenido una riqueza sin ningún tipo de "esfuerzo", permitiendo *"limitar el derecho de una persona a adquirir riqueza sin su propio esfuerzo"*³⁷.
- c) Otro de los argumentos ha sido el de defender que no se está frente a una doble imposición puesto que a la hora de tener que sufragar este impuesto se está gravando el incremento de patrimonio que le supone al causahabiente. Por tanto, es necesario tener en cuenta que, en ningún momento, se está gravando dos veces en tanto que el contribuyente no ha tenido que hacer frente al pago de un impuesto por esos bienes, sino que, en todo caso, ha sido el causante el que ha tenido que hacer frente a un impuesto³⁸.
- d) También, se ha intentado esgrimir que no por el hecho de existir diferencias entre Comunidades Autónomas puede decirse que el impuesto se encuentra carente de sentido, puesto que, en primer lugar, dichas diferencias siempre que

³⁶ MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P. *Hacienda Pública: teórica y aplicada*, Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1980. Pág. 548.

³⁷ FUENTES QUINTANA, E. *Hacienda Pública: principios y estructura de la imposición*. Ed. Rufino García Blanco. Madrid. 1990. Pág. 312.

³⁸ En este sentido, se podría atender a lo establecido en CAYÓN GALIARDO A. *Los impuestos en España*. Ed. Arazandi. 7ª Edición. Navarra. págs. 400-401.

se encuentren justificadas de manera razonable y no sean desproporcionadas, no se pueden considerar inconstitucionales³⁹ y, en segundo lugar, tendría mucho más lógica apostar por llevar a cabo una armonización de ciertos aspectos del impuesto debido a que, de esta manera, se podrían reducir las excesivas diferencias existentes. Entre las distintas medidas que podría proponerse, se podrían destacar dos de ellas: establecer los tipos máximos y mínimos que las Comunidades Autónomas pueden fijar, limitando así la amplia libertad de la que gozan las mismas, la cual genera enorme diferencias, y, por otro lado, se podría establecer un mínimo que estuviera exento en virtud del cual los patrimonios bajos y medios de todos los españoles no tuvieran que hacer frente al impuesto, evitando así lo que ocurre, a día de hoy, en donde heredar en determinadas Comunidades supone, para las clases bajas y medias, una gran dificultad.

A modo de conclusión, tal y como se indicará en las conclusiones del trabajo, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, tal y como está regulado, necesita de una urgente reforma; no siendo necesario, por tanto, suprimirlo debido a que es un impuesto que no se puede considerar inconstitucional; además de que en la mayoría de países este mismo impuesto sí que existe⁴⁰.

Por todo ello, lo más idóneo sería reformular la potestad normativa de la Comunidades Autónomas en aras de evitar las diferencias que, como posteriormente se reflejará, existen puesto que no en pocos casos se generan dudas acerca de hasta qué punto dichas diferencias son razonables, tal y como exige el Tribunal Constitucional. Es cierto que el Tribunal Constitucional no es del todo claro a la hora de indicar dónde se encuentra dicho límite de la razonabilidad, pero lo que es un hecho es que en determinadas Comunidades Autónomas existen unas bonificaciones muy positivas para el causahabiente, mientras que otras han optado por no realizar apenas cambios a la normativa estatal. Por tanto, parece que es el Estado el que ha de proponer algunas medidas en aras de reducir las diferencias existentes entre los ciudadanos de una Comunidad y de otra.

³⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4.

⁴⁰ En aras de conocer cómo es la legislación del resto de países europeos y de EEUU, la cual es muy parecida a la española, se podría acudir a QUINTANA NAVÍO, J. y SANFRUTOS GAMBÍN, E. *Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y EEUU*. Instituto de la Empresa Familia. Barcelona. 2005. Págs. 39 y ss.

5. Comparativa de la normativa en materia del Impuesto de Sucesiones.

El Estado español se encuentra dividido en Comunidades Autónomas, las cuales persiguen conseguir recursos para poder gestionar y conseguir sus propios intereses, como recoge el artículo 137 de la Constitución Española. Esto ha desembocado en que los impuestos se hayan convertido en una de las materias en las que las Comunidades Autónomas exigen una mayor transferencia de competencias ya que de esta manera consiguen autofinanciarse y no depender de las partidas que el Estado les dote cada año en los Presupuestos Generales del Estado⁴¹.

Como se ha ido indicando a lo largo del trabajo, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, produciéndose dichas cesiones en tres campos principales; competencias normativas, competencias en materia de gestión y liquidación y competencias recaudatorias.

En lo competente a materia recaudatoria, hay que tener en cuenta cuál es el punto de conexión para considerar que la recaudación del impuesto pertenece a una Comunidad Autónoma u otra. En este sentido, habría que acudir a lo establecido en el artículo 32.2 de la Ley 22/2009 en donde se indica que *"Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma[...]En el caso del impuesto que grava las adquisiciones `mortis causa` y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo";* teniendo que entender que una persona será residente habitual, de acuerdo con el artículo 22 de la citada Ley, si hubiese residido los cinco años anteriores al fallecimiento en dicho territorio, contados de fecha a fecha, finalizando el día anterior al devengo del impuesto (muerte del causante).

⁴¹ No siempre se ha apostado por ceder cada vez más competencias a las Comunidades Autónomas, es más, en un momento inicial la única financiación que se dotaba a las Comunidades Autónomas era la mínima para mantener los servicios públicos esenciales. Sin embargo, a día de hoy, son las propias Comunidades las que exigen más medios de financiación a través de los impuestos. En este sentido, DE LA FUENTE MORENO, A. y GUNDÍN CASTRO, M., *El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común: un análisis crítico y algunas propuestas de reforma*, Investigaciones Regionales, 13, págs. 213-262. 2007.

En lo referido a gestión y liquidación, es necesario indicar que es la competencia que más se suele ceder a las Comunidades Autónomas, como ocurre con otros impuestos como el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En concreto, hay que tener en cuenta que las Comunidades Autónomas tendrán plena libertad en la gestión y liquidación del impuesto, aunque el Estado mantendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del Impuesto con carácter obligatorio en las diferentes CCAA.

Por último, hay que tener en cuenta las competencias normativas que son las que han generado mayores problemas, pudiéndose dividir en 4 bloques principales: reducciones de la base imponible, tarifa del Impuesto, cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota. En este punto es donde se generan las mayores diferencias entre Comunidades Autónomas por lo que posteriormente se desarrollará las principales diferencias existentes entre las mismas.

Antes de ahondar en las diferencias, es necesario hacer referencia en base a que se ha justificado que dichas diferencias son constitucionales puesto que hay que recordar que es en la propia Constitución donde se indica que *"los españoles son iguales ante la ley"* (artículo 14 CE), así como que *"todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado"* (artículo 139.1 CE); situación que parece contradictoria con el hecho de que por estar en una Comunidad Autónoma se haya que pagar más que por estar en otra.

El Tribunal Constitucional se ha posicionado respecto la cuestión justificando que será válida la desigualdad siempre que *"no sólo exista una justificación objetiva y razonable, sino que las consecuencias jurídicas que se derivan de tal distinción han de ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos"*⁴².

⁴² En este sentido se podrían tener en cuenta las SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5, y 83/2014, de 29 de mayo, FJ 7.

En este sentido, se ha intentado justificar la aplicación de distintas bonificaciones en cada una de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando las mismas tengan una justificación y no generen desigualdad ante unos mismos hechos. Es necesario indicar que el hecho de que se hayan cedido tales competencias dan libertad a las Comunidades Autónomas con plena libertad, sin embargo, no pueden generar desigualdades injustificadas y para demostrar cómo se han de conjugar tales actuaciones, se podría tener en cuenta la STC 60/2015, de 18 de marzo en donde se establece inconstitucional un precepto de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997 debido a que considera injustificado tal desigualdad generada, ya que personas que heredaban de una misma sentencia siendo con el mismo grado de consanguineidad tenían que pagar distintas cantidades solo por el hecho de residir en Comunidades Autónomas distintas.

En concreto, en esa sentencia se considera que no está justificado tal trato desigual ya que se dan las mismas circunstancias a todos los miembros siendo la única diferencia la residencia de los herederos. Con respecto a la misma, se podría decir que en aras de evitar ese problema lo más adecuado es continuar con el punto de conexión fijado por la ley estatal (la residencia habitual del causante) ya que, de esta manera, todos los herederos se regirán por la misma ley, sin importar donde residan.

A modo de conclusión respecto a esta materia, hay que remarcar que sí que cabe la existencia de cierta desigualdad en la regulación fiscal de cada Comunidad Autónoma, como así han establecido numerosos autores considerando que *"las tesis que rechazan la legalidad de la desigualdad tributaria por razón de territorio son fruto o bien de una deficiente comprensión del fenómeno autonómico o bien de una interesada comprensión del mismo, puesto que la autonomía de las Comunidades Autónomas introduce inevitablemente dosis evidente de desigualdad, fruto inexcusable de la autonomía"*⁴³.

Por todo ello, es cierto que es posible y legal que existan tales desigualdades, pero el Estado debería de tener mayores competencias para fijar la estructura básica del impuesto, dando a las Comunidades Autónomas un margen más reducido en sus competencias.

⁴³ JIMÉNEZ COMPAIRED, I. *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Boletín Oficial del Estado. Madrid. 1994. Pág. 229 y ss.

En este sentido, se podría tener presente lo establecido en el "*Informe sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones*" elaborado por la Asociación Española de Asesores Fiscales en el año 2003 en donde se aboga por seguir manteniendo la cesión de competencias normativas, incluida la referida al establecimiento de reducciones y bonificaciones, pero el Estado deberá de tener "la competencia sobre la estructura básica de estas reducciones", estableciendo mínimos que no se podrán ver reducidos⁴⁴.

5.1. Principales diferencias entre Comunidades Autónomas (Reducciones y bonificaciones)⁴⁵

Tabla 3: DIFERENCIAS ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Estatal	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducción estatal por parentesco para los Grupos I, II y III. • Reducción para los herederos discapacitados si el grado de discapacidad es >33%, la reducción será de 47.858,59€ si es >65%, la misma será de 150.253,03€ • Reducción del 95% del valor de la empresa individual a los cónyuges, descendientes o adoptados. En caso de no existir, también le será de aplicación a ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado. Mantenimiento: 10 años. • Reducción del 95% del valor de la vivienda habitual al cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. Mantenimiento: 10 años. Límite 122.606,47€
----------------	---

⁴⁴ "*Informe sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones*" elaborado por Asociación Española de Asesores Fiscales en el año 2003. [Disponible en <http://www.aedaf.es/es>] (última consulta: 14/04/2018).

⁴⁵ Es necesario diferenciar que las reducciones se aplican a la base imponible, mientras que las deducciones se aplicarán en la cuota íntegra, una vez aplicada la tarifa.

	<ul style="list-style-type: none"> • Reducción del 95% del valor de los bienes adquiridos <i>mortis causa</i> que conformen el Patrimonio Histórico Español o de las Comunidades Autónomas. <p>Bonificaciones</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificación por doble imposición internacional. • Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla.
Andalucía ⁴⁶	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducción autonómica para el cónyuge y parientes (Grupo I y II) cuando su patrimonio preexistente sea inferior a 1.000.000€ solo paga el exceso. • Mejora en la reducción estatal de la vivienda habitual ara cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el mismo durante los dos años anteriores al fallecimiento variando en función del valor de la misma. • Mejora de la reducción estatal de la base imponible de los discapacitados (igual o más al 33% de grado de discapacidad), del grado I y II, y cuando el valor de los bienes a heredar sea menor a 1.000.000 euros. También grupos III y IV, reducción de 250.000 euros. • Mejora de la reducción estatal por adquisición <i>mortis causa</i> de la empresa familiar (99% y plazo mantenimiento 5 años). • Mejora la reducción estatal en la adquisición <i>mortis causa</i> de explotaciones (99% de la explotación siempre que exista ejercicio habitual, personal y directo de la actividad por el causante, mantenimiento 5 años).

⁴⁶ Artículos 15 a 22 quáter de Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

<p>Aragón⁴⁷</p>	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducción para los hijos menores de edad del causante del 100% de la base imponible siempre que la misma no supere los 3.000.000€ • Reducción para la adquisición <i>mortis causa</i> de la vivienda habitual del 99% para el cónyuge, descendiente, ascendiente o colateral mayor de 65 años que lleve conviviendo dos años con el causante. Límite 125.000 € Mantenimiento 5 años. • Reducción para los herederos discapacitados (>65%) del 100% de la base imponible. • Reducción del 99% de la empresa individual para el cónyuge o descendiente y en caso de no existir ascendientes o colaterales hasta el tercer grado. • Reducción del 30% de la base imponible de aquellas adquisiciones <i>mortis causa</i> destinadas a la creación de nuevas empresas. <p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificación del 65% para el cónyuge, ascendientes e hijos del fallecido siempre que la base imponible sea menor a 100.000 euros y el patrimonio preexistente del sujeto pasivo sea inferior a 100.000 euros.
-----------------------------------	--

⁴⁷ Artículos 131-1 a 131-8 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos

<p>Asturias⁴⁸</p>	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se produce una mejora de la reducción por parentesco de los Grupos I y II. • Mejora de la reducción por vivienda habitual, la cual dependerá del valor de la misma. • Reducción del 4% de la base imponible de los elementos que conforman la empresa individual para el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida. • Reducción del 99% de las explotaciones agrarias para los mismos que en los anteriores casos. • Reducción del 95% de la base imponible de los bienes que se vayan a destinar a la constitución, ampliación o creación de un negocio. <p>Bonificaciones:</p> <p>Bonificación del 100% para los herederos discapacitados con una minusvalía superior al 65% cuando tengan un patrimonio preexistente de 402.678,11 euros.</p>
<p>Baleares⁴⁹</p>	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mejora de la reducción por parentesco en todos los grupos. • Reducción por minusvalía física o sensorial (>33%): 48.000€ (>65%):300.000€ En el caso, de que sea psíquica (>33%):300.000€ • Reducción por vivienda habitual para el cónyuge, ascendiente, descendiente y colaterales >65 años y 2 años de convivencia. Límite 180.000 euros.

⁴⁸ Artículo 17 y 18 del 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.

⁴⁹ Artículo 22 y ss. del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

	<ul style="list-style-type: none"> • Reducción del 95% de los bienes afectos a un negocio familiar para el cónyuge y los descendientes. En caso de no haber, será de aplicación para los ascendientes y colaterales hasta el tercer grado. • Reducción del 50% por adquisición <i>mortis causa</i> de bienes para crear una empresa individual o social (70% si se destina a crear empresas deportivas). Se aplicará la misma reducción en caso de adquisición de bienes culturales con el objetivo de que se empleen para la creación de empresas culturales o científicas. • Reducción del 99% por la adquisición <i>mortis causa</i> de bienes que conformen el Patrimonio Histórico de Baleares. 95% si conforma el Patrimonio Histórico español. <p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificación del 99% para los hijos menores de 21 años sujetos por obligación personal a contribuir en el ISD.
Canarias⁵⁰	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mejora de las reducciones familiares previstas por la ley estatal en función del Grupo en el que se encuentre el causahabiente. • Reducción de 72.000 euros de la base imponible para los discapacitados (>33%) y de 400.000 euros (>65%). • Reducción del 99% en la base imponible del valor neto de los elementos integrantes de la empresa individual para el cónyuge, descendiente o adoptado. Será del 95% para los ascendientes, adoptante y colaterales hasta el tercer grado.

⁵⁰Artículos 20 a 24 ter del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

	<ul style="list-style-type: none"> • Reducción para la adquisición <i>mortis causa</i> de la vivienda habitual del 99% para el cónyuge, descendiente, ascendiente o colateral mayor de 65 años que lleve conviviendo dos años con el causante. Límite 200.000 € Mantenimiento 5 años. Vivienda ha de estar en Canarias. • Reducción de 125.000€ por edad en las adquisiciones <i>mortis causa</i> por parte de personas de setenta y cinco años o más de edad. • Reducción del 97% por la adquisición <i>mortis causa</i> de bienes integrantes del Patrimonio Histórico, Cultural o Natural. <p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificación del 99,9% a los parientes que conforman el Grupo I y II.
<p>Cantabria⁵¹</p>	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mejoras en las reducciones por parentesco a los grupos I, II y III. • Reducción de 50.000€ personas con discapacidad (>33%). Será de 200.000€ si la discapacidad es mayor a 65%. • Reducción del 98% de valor de los elementos integrantes de la empresa familiar para el cónyuges, descendientes o adoptados. No habiendo los familiares anteriores, será de aplicación a los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado. • Reducción del 98% del valor de la vivienda habitual para el cónyuge, ascendiente, descendiente o colateral mayor de 65 años y con dos años de convivencia.

⁵¹ Artículo 5 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cantabria, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

	<ul style="list-style-type: none"> • Reducción del 95% por la adquisición <i>mortis causa</i> de bienes integrantes del Patrimonio Histórico. <p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificaciones a los Grupos I y II en función de la base imponible individuales: Si es <100.000 euros, bonificación de 100%. Si es >100.000 euros, bonificación de 90%.
<p>Castilla La Mancha⁵²</p>	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mejora en las reducciones por discapacidad: 125.000€ (>33%) y 225.000 (>65%). • Reducción del 4% en la base imponible del valor neto de la empresa familiar. Mantenimiento 5 años. <p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificaciones a los miembros del Grupo I y II en función de la base liquidable: <ul style="list-style-type: none"> ○ <175.000: bonificación: 100% ○ >175.000 pero <225.000: 99% ○ >225.000 pero <275.000: 90% ○ >275.000 pero <300.000:85% ○ >300.000: 80% • Bonificación del 95% si la persona heredera tiene un grado de discapacidad >65%.

⁵² Artículos 14 y 15 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

<p>Castilla León⁵³</p>	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducción discapacidad como Castilla La Mancha. • Reducción por grado de parentesco, únicamente a cónyuge, descendientes y adoptados y ascendientes y adoptantes. • Reducción variable en base a una regla de cálculo que consiste en restar a 400.000 con las reducciones por parentesco; discapacidad; por adquisición de bienes muebles integrantes del patrimonio cultural; por indemnizaciones y por adquisiciones de víctimas de violencia de género y del terrorismo; por adquisición de explotaciones agrarias; y por adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades. • Reducción del 99% por la adquisición de bienes muebles del patrimonio cultural. • Reducción del 99% cuando la persona causante sea víctima del terrorismo, de género o esté afectado por el Síndrome Tóxico. • Reducción del 99% en explotaciones agrarias (mismas condiciones que Andalucía). • Reducción del 99% en caso de adquisición de empresa individual (mismas condiciones que Andalucía).
--	---

⁵³ Artículos 12 a 17 del 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.

<p>Cataluña⁵⁴</p>	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mejora de la reducción por parentesco Grupos I, II y III. • Mejoras de las reducciones por minusvalía: 275.000€ (>33%) y 650.000€(>65%). • Reducción del 95% por la adquisición de bienes afectos a una actividad económica al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad. • Reducción del 95% de la base imponible de la vivienda habitual (mismos requisitos que Andalucía). Límite global: 500.000€ Límite individual de cada causahabiente: 180.000€ • Reducción del 95% por adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal, cumpliendo con los requisitos de la normativa para considerarlo de esta forma. • Reducción del 99% por adquisición de explotación agraria (mismos requisitos que Andalucía). • Reducción de 95% por adquisición de bienes del patrimonio cultural o natural. <p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificación del 99% al cónyuge. • Bonificaciones para los familiares del Grupo I y II. Las tablas se encuentran en el artículo 58 bis de la Ley 19/2010.
-------------------------------------	--

⁵⁴ Artículo 2 y ss. de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Extremadura ⁵⁵	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mejora en la reducción del grupo I. • Reducción por minusvalía (>33%): 60.000€ (>50%):120.000€ (>65%):180.000€ • Reducción del 95% de la base imponible de la adquisición de empresas individuales. <p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificaciones del 99% para los familiares de los Grupos I y II.
Galicia ⁵⁶	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mejora en las reducciones por parentesco en los grupos I, II y III. • Reducción de 150.000 para los discapacitados (>33%). Si es >65% y pertenecen al grupo I y II reducción del 100%, en caso contrario, reducción de 300.000€ • Reducción del 99% del valor de las indemnizaciones recibidas por ser causante víctima del terrorismo o del Síndrome Tóxico. • Reducción por la adquisición de la vivienda habitual en función de su valor con un límite de 600.000 euros para los mismos sujetos que en Andalucía, aunque la reducción del cónyuge es del 100%. • Reducción del 99% por la adquisición de una actividad económica con un mantenimiento de 5 años.

⁵⁵ Artículos 14 a 17 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

⁵⁶ Artículos 6 y ss. del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

	<ul style="list-style-type: none"> • Reducción del 99% del valor de la explotación agraria heredada, mismos requisitos que Andalucía. • Reducción del 95% por la adquisición de fincas que conformen la Red gallega de espacios protegidos. • Reducción del 95% por la adquisición de bienes destinadas a la creación o constitución de una empresa con un límite de 118.750€ <p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificación del 99% para los hijos menores y adoptados menores de 21 años.
La Rioja⁵⁷	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducción del 99% del valor de la adquisición de la empresa individual, con un mantenimiento de 5 años y la misma será aplicada para el cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, ascendientes, adoptantes o personas que realicen dicho acogimiento o guarda y colaterales por consanguinidad hasta el cuarto grado. • Reducción del 99% de la explotación agraria para las mismas personas que el supuesto anterior. • Reducción del 95% del valor de la vivienda habitual con un mantenimiento de 5 años y para los sujetos anteriormente citados. <p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificación del 99% para los miembros del Grupo I y II si la base liquidable es inferior a 500.000. Si es superior, bonificación del 98%.

⁵⁷ Artículos 34 a 36 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

<p>Madrid⁵⁸</p>	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mejora de la reducción por parentesco de los Grupos I, II y III. • Reducción de 55.000 euros al discapacitado >33%. Si es >65%, la reducción será de 153.000 euros. • Reducción del 95% del valor neto de la empresa individual para cónyuges, descendientes o adoptados. En el caso de no existir, será de aplicación a ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado. Mantenimiento: 5 años. • Reducción del 95% del valor de la vivienda habitual para los mismos sujetos con el límite de 123.000 euros. • Reducción del 95% por la adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural del Estado o de las Comunidades Autónomas. • Reducción del 99% del valor de las indemnizaciones recibidas por ser causante víctima del terrorismo o del Síndrome Tóxico. <p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificación del 99% para los miembros del Grupo I y II.
<p>Murcia⁵⁹</p>	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducción del 99% del valor neto de la empresa individual heredada con un mantenimiento de 5 años para los sujetos incluidos en el grupo II y III y los colaterales hasta el cuarto grado del grupo IV.

⁵⁸ Artículos 21 y 22 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

⁵⁹ Artículo 3 del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos.

	<ul style="list-style-type: none"> • Reducción del 99% por la adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural del Estado o de las Comunidades Autónomas. <p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificación del 99% para los miembros del Grupo I y II. • Los hechos imposables devengados en Lorca hasta el 31 de diciembre de 2018 y siempre que el causante haya fallecido como consecuencia del seísmo, se establece una deducción del 100%.
<p>Valencia⁶⁰</p>	<p>Reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mejora de la reducción de los grupos I y II. • Reducción de 125.000 euros en caso de discapacitados >33% y de 240.000 si >65%. • Reducción del 95% del valor de la vivienda habitual hasta un límite de 125.000 euros, mantenimiento 5 años y para los mismos sujetos que Andalucía. • Reducción del 95% del valor neto de la empresa individual con un mantenimiento de 5 años para el cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y parientes colaterales, hasta el tercer grado. • Reducción del 95% del valor de la explotación agrícola para los mismos sujetos anteriormente citados. • Reducción en caso de adquisición de bienes integrantes en Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano. La misma variará en función del período de cesión del mismo.

⁶⁰ Artículo 10 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

	<p>Bonificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonificación del 75% para los miembros del Grupo I, 50% para los del Grupo II. • Bonificación del 75% si el heredero tiene una discapacidad física o sensorial superior al 65% o una discapacidad psíquica superior al 33%. <p>No se requiere que el sujeto pasivo sea residente en la Comunidad Valenciana, como anteriormente exigía la Ley, puesto que dicho precepto ha sido declarado inconstitucional, como se indicó anteriormente.</p>
--	---

Tabla 3: Principales diferencias existentes en las reducciones y bonificaciones de las distintas Comunidades Autónomas. Elaboración propia a partir de las legislaciones autonómicas.

5.2. Caso práctico en aras de demostrar las diferencias entre Comunidades Autónomas.

El 14 de abril de 2018, Javier López de 48 años de edad fallece en un accidente de tráfico. Javier era viudo de su mujer, con la que había tenido un único hijo Mario López, el cual acabada de cumplir 22 años. Javier López no contaba con testamento por lo que será su hijo Mario el heredero universal de todos sus bienes. Hay que tener en cuenta los siguientes hechos:

- Javier contaba con una vivienda habitual que era de su propiedad, la cual está valorada en 250.000 euros.
- Un vehículo valorado en 35.000 euros.
- Una cuenta corriente con un saldo de 22.000 euros.
- Una embarcación cuyo valor es de 120.000 euros.
- Además, cuenta con una deuda con una entidad bancaria de 13.500 euros.
- Los gastos de última enfermedad ascendieron a 1.500 euros.

Por tanto, para hallar la base imponible se deberán de realizar las siguientes operaciones:

- Suma de todos los bienes=427.000€
- Estimación del ajuar doméstico (3%):12.810€
- Suma de las deudas y gastos deducibles:15.000€
- Base imponible: 412.000€

Una vez hallada la misma será necesario tener en cuenta que Mario López pertenece al Grupo II, al ser un descendiente de primer grado mayor de 21 años y habría que realizar las siguientes operaciones en función de si el causante tenga su residencia habitual:

Andalucía:

En aplicación del artículo 19.1 del de Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, se establece una reducción de hasta un millón de euros para los miembros que se encuentren integrados en el Grupo I y II. En este caso, al estar integrado en el Grupo II, tendrá que pagar **0€**

Aragón:

Se parte de la base imponible: 412.000 euros.

Hay que tener en cuenta la reducción del 99% de la vivienda habitual, en este caso, sería de 247.500 pero existe un límite de 125.000€, el cual se aplicaría.

Se aplicará la reducción estatal por parentesco del Grupo II de 15.956,87€

Base liquidable:412.000-125.000-15.956,87: 271.043,13€

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa estatal:

- Hasta 239.389,13, la cuota íntegra será de 40.011,14€
- Lo restante 31.654 se le aplica la tarifa de 25,5% y la cuota íntegra será de 8.071,77€

Cuota íntegra total: 48.082,91€

No se aplica ninguna bonificación por lo que deberá pagar **48.082,91€**

Asturias

Se parte de la base imponible :412.000€

Se aplica la reducción por parentesco del Grupo II de 300.000 euros recogida en el artículo 17 del 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.

Se aplica la reducción del 95% del valor de la vivienda habitual por ser el valor superior a 240.000€= $250.000 * 0,95 = 237.500€$

Base liquidable: $412.000 - 300.000 - 237.500 = 0$ (No caben devoluciones en este impuesto).

Deberá pagar **0€**

Baleares

Se parte de la base imponible :412.000€

Se aplica la reducción autonómica de 25.000 euros para los parientes del Grupo II.

Se aplica la reducción del 100% del valor de la vivienda habitual con el límite de 180.000, el cual será aplicables.

Base liquidable: $412.000 - 25.000 - 180.000 = 207.000€$

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa autonómica para los grupos I y II:

- A los 207.000€ se le aplica una tarifa de un 1%: 2.070€

Cuota íntegra total: 2.070€

Deberá pagar **2.070€**

Canarias

Se parte de la base imponible :412.000€

Se aplica la reducción autonómica de 23.125 euros para los hijos del Grupo II.

Se aplica la reducción del 99% del valor de la vivienda habitual con el límite de 200.000, el cual será aplicable puesto que el 99% de 250.000 es 247.500 euros.

Base liquidable: $412.000 - 23.125 - 200.000 = 188.875$ euros.

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa estatal:

- Hasta 159.634,83 la cuota íntegra será de 23.063,25€
- Lo restante 29.240,17 se le aplica la tarifa de 21,25% y la cuota íntegra será de 6.213,54€

Cuota íntegra total: 29.276,79€

Bonificación del 99,9% por pertenecer al Grupo II= 29.247,51€

Cuota tributaria a pagar: 29,28€

Deberá pagar **29,28€**

Cantabria

Se parte de la base imponible :412.000€

Se aplica la reducción autonómica de 25.000 euros para los miembros del Grupo II.

Se aplica la reducción del 95% del valor de la vivienda habitual con el límite de 125.000, el cual será aplicable puesto que el 95% de 250.000 es 237.500 euros.

Base liquidable: 412.000-25.000-125.000=262.000€

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa autonómica de los Grupos I y II:

- Hasta 100.000 la cuota íntegra será de 5.500€
- Lo restante 62.000 se le aplica la tarifa de 20% y la cuota íntegra será de 12.400€

Cuota íntegra total: 17.900€

Bonificación del 90% al ser la base imponible >100.000€= 16.100€

Cuota tributaria a pagar: 1.790€

Deberá pagar **1.790€**

Castilla La Mancha

Se parte de la base imponible :412.000€

Se aplica la reducción estatal de 15.956,87€ para los miembros del Grupo II.

Se aplica la reducción estatal del 95% del valor de la vivienda habitual con el límite de 122.606,47, el cual será aplicables puesto que el 95% de 250.000 es 237.500 euros.

Base liquidable: 412.000-15.956,87-122.606,47= 273.436,66 euros.

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa estatal:

- Hasta 239.389,13, la cuota íntegra será de 40.011,14€
- Lo restante 34.047,53 se le aplica la tarifa de 25,5% y la cuota íntegra será de 8.682,12€

Cuota íntegra total: 48.693,26€

Bonificación del 90% al ser la base liquidable >225.000 pero <275.000= 43.823,93€

Cuota tributaria a pagar: 4.869,33€

Deberá pagar **4.869,33€**

Castilla León

Se parte de la base imponible:412.000€

Se aplica la reducción autonómica de 60.000€para los miembros del Grupo II.

Se aplica la reducción estatal del 95% del valor de la vivienda habitual con el límite de 122.606,47, el cual será aplicables puesto que el 95% de 250.000 es 237.500 euros.

Reducción variable que se halla de la siguiente manera: 400.000-122.606,47-60.000=217.393,53€

Base liquidable: 412.000-60.000-122.606,47-217.393,53= 12.000€

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa estatal:

- Hasta 7.993,46, la cuota íntegra será de 611,50 euros.
- Lo restante 4.006,54 se le aplica la tarifa de 8,5% y la cuota íntegra será de 340,55€

Cuota íntegra total: 952,05€

Cuota tributaria a pagar: 952,05€

Deberá pagar **952,05€**

Cataluña

Se parte de la base imponible:412.000€

Se aplica la reducción autonómica de 100.000 euros para los hijos del Grupo II.

Se aplica la reducción del 95% del valor de la vivienda habitual con el límite de 500.000, el cual no será aplicable puesto que el 95% de 250.000 es 237.500 euros.

Base liquidable: 412.000-100.000-237.500=74.500€

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa autonómica:

- Hasta 50.000 la cuota íntegra será de 3.500€
- Lo restante 24.500 se le aplica la tarifa de 11% y la cuota íntegra será de 2.695€

Cuota íntegra total: 6.195€

En este caso, existirá una bonificación, la cual tendrá que hallarse en base al tipo medio ponderado, siendo su cálculo así:

Base imponible: 412.000€

Hasta 300.000, la bonificación es del 97%.

Lo restante 112.000 euros, la bonificación es del 90%.

Tipo medio ponderado: $((300.000 * 0,97) + (112.000 * 0,9)) / 412.000 = 95,01\%$.

Bonificación del 95,01% = 5.885,87€

Cuota tributaria a pagar: 309,13€

Deberá pagar **309,13€**

Extremadura

Se parte de la base imponible : 412.000€

Se aplica la reducción estatal de 15.956,87€ para los miembros del Grupo II.

Se aplica la reducción estatal del 95% del valor de la vivienda habitual con el límite de 122.606,47, el cual será aplicables puesto que el 95% de 250.000 es 237.500 euros.

Base liquidable: $412.000 - 15.956,87 - 122.606,47 = 273.436,66$ euros.

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa estatal:

- Hasta 239.389,13, la cuota íntegra será de 40.011,14€
- Lo restante 34.047,53 se le aplica la tarifa de 25,5% y la cuota íntegra será de 8.682,12€

Cuota íntegra total: 48.693,26€

Bonificación del 99% a los familiares del Grupo II: 48.206,33€

Cuota tributaria a pagar: 486,93€

Deberá pagar **486,93€**

Galicia

Se parte de la base imponible :412.000€

Se aplica la reducción autonómica de 800.000€ por su hijo mayor de 21 años, pero menor de 25(se aplicaría 900.000, pero se le resta 100.000 al tener 22 años).

Base liquidable: $412.000 - 800.000 = 0$ (No caben cantidades negativas).

Cuota íntegra total: 0€

Cuota tributaria a pagar: **0€**

Deberá pagar **0€**

La Rioja

Se parte de la base imponible :412.000€

Se aplica la reducción estatal de 15.956,87€ para los miembros del Grupo II.

Se aplica la reducción estatal del 95% del valor de la vivienda habitual con el límite de 122.606,47, el cual será aplicables puesto que el 95% de 250.000 es 237.500 euros.

Base liquidable: $412.000 - 15.956,87 - 122.606,47 = 273.436,66$ euros.

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa estatal:

- Hasta 239.389,13, la cuota íntegra será de 40.011,14€
- Lo restante 34.047,53 se le aplica la tarifa de 25,5% y la cuota íntegra será de 8.682,12€

Cuota íntegra total: 48.693,26€

Bonificación del 99% al ser la base liquidable < 500.000€ = 48.206,33€

Cuota tributaria a pagar: 486,93€

Deberá pagar **486,93€**

Madrid

Se parte de la base imponible :412.000€

Se aplica la reducción autonómica de 16.000 euros para los miembros del Grupo II.

Se aplica la reducción del 95% del valor de la vivienda habitual con el límite de 123.000, el cual será aplicable puesto que el 95% de 250.000 es 237.500 euros.

Base liquidable: $412.000 - 16.000 - 123.000 = 273.000$ €

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa autonómica de los Grupos I y II:

- Hasta 239.770,16, la cuota íntegra será de 40.072,37€
- Lo restante se le aplica la tarifa de 25,5% y la cuota íntegra será de 8.473.61€

Cuota íntegra total: 48.545,98€

Bonificación del 99% por ser miembros del Grupo II=48.060,52€

Cuota tributaria a pagar: 485,46€

Deberá pagar **485,46€**

Murcia

Se aplica la reducción estatal de 15.956,87€ para los miembros del Grupo II.

Se aplica la reducción estatal del 95% del valor de la vivienda habitual con el límite de 122.606,47, el cual será aplicables puesto que el 95% de 250.000 es 237.500 euros.

Base liquidable: $412.000 - 15.956,87 - 122.606,47 = 273.436,66$ euros.

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa estatal:

- Hasta 239.389,13, la cuota íntegra será de 40.011,14€
- Lo restante 34.047,53 se le aplica la tarifa de 25,5% y la cuota íntegra será de 8.682,12€

Cuota íntegra total: 48.693,26€

Bonificación del 99% a los familiares del Grupo II: 48.206,33€

Cuota tributaria a pagar: 486,93€

Deberá pagar **486,93€**

Comunidad Valenciana

Se parte de la base imponible :412.000€

Se aplica la reducción autonómica de 100.000 euros para los miembros del Grupo II.

Se aplica la reducción del 95% del valor de la vivienda habitual con el límite de 150.000, el cual será aplicable puesto que el 95% de 250.000 es 237.500 euros.

Base liquidable: $412.000 - 100.000 - 150.000 = 162.000$ €

A esta cantidad le será de aplicación la tarifa autonómica de los Grupos I y II:

- Hasta 156.503,55 la cuota íntegra será de 22.609,81€
- Lo restante se le aplica la tarifa de 21,25% y la cuota íntegra será de 1.167€

Cuota íntegra total: 23.777,81€

Bonificación del 50% al miembro del Grupo II=11.888,90€

Cuota tributaria a pagar: **11.888,90€**

Deberá pagar **11.888,90€**

Tabla 4: CUOTA TRIBUTARIA A PAGAR EN LAS DISTINTAS CCAA.

Comunidad Autónoma	Total a pagar
Andalucía	0€
Aragón	48.082,91€
Asturias	0€
Baleares	2.070€
Canarias	29,28€
Cantabria	1.790€
Castilla La Mancha	4.869,33€
Castilla León	952,05€
Cataluña	309,13€
Extremadura	486,93€
Galicia	0€
La Rioja	486,93€
Madrid	485,46€
Murcia	486,93€
Comunidad Valenciana	11.888,90€

Tabla 4: Cuadro resumen de la cuota tributaria a pagar en las distintas Comunidades Autónomas en base a los hechos indicados. Fuente: Elaboración propia.

Una vez establecidos los cálculos, se pueden establecer las siguientes consideraciones:

- Andalucía, una de las Comunidades Autónomas que, hasta el momento, más había recaudado con dicho impuesto, tras la reforma del año 2017, se puede ver como es una de las Comunidades que en las que menos habrá que pagar debido a la reducción de 1.000.000 de euros existente para los familiares más cercanos al causante.
- La Comunidad de Aragón desprotege a todo aquellos que no sean los hijos menores del causante, así como establece una bonificación para bases imponibles muy bajas por lo que penaliza a los grandes patrimonios de una manera exagerada. Es necesario un cambio en la regulación normativa de dicha Comunidad ya que el agravio comparativo que se produce es abismal con respecto al resto de Comunidades.
- Se puede ver como para muchas Comunidades como para Andalucía, Galicia, Murcia, Madrid, La Rioja, entre otras, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, tal y como está regulado, supone para las mismas una fuente de ingresos escasa por lo que es cuestionable en estos casos su operatividad y si realmente, no sería mejor suprimir dicho impuesto.

6. Conclusiones.

Este trabajo desarrolla la figura del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, principalmente centrándose en lo relativo a las sucesiones. Las conclusiones que cabe destacar son las siguientes:

- 1. Figura desigual entre Comunidades Autónomas:** esta figura ha sido ampliamente cuestionada por numerosos sectores en tanto que la misma es una figura desigual en las distintas Comunidades Autónomas. Como hemos podido ver en el caso práctico donde Comunidades Autónomas como Aragón, la Comunidad Valenciana y Castilla la Mancha tienen que pagar una mayor cuantía por dicho impuesto que Andalucía, Asturias y Galicia donde no tendrían que pagar nada, teniendo en cuenta la misma base imponible para todas ellas. En concreto, cabe destacar a Aragón ya que es la Comunidad Autónoma donde más habría que pagar en concepto de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
- 2. Cesión de competencias del Estado a las Comunidades Autónomas:** la cesión de las competencias normativas a partir de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, supuso que las Comunidades Autónomas asumiesen numerosas competencias en el ámbito normativo, ejerciendo tales competencias principalmente en el ámbito de las reducciones de la base imponible y de las deducciones de la cuota íntegra.
- 3. Pérdida de la finalidad redistributiva:** es cierto que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones nació con una finalidad redistributiva, pero, a día de hoy, tal finalidad es puesta en duda en tanto que no existe ningún motivo para justificar las diferencias existentes entre una Comunidad Autónoma y otra.
- 4. La recaudación proveniente del Impuesto de Sucesiones y Donaciones es muy baja:** este impuesto recauda una cantidad tan baja que parece que es el momento adecuado para que el legislador decida llevar a cabo una reforma del mismo o, incluso, suprimirlo.

5. Reforma íntegra del impuesto en vista a paliar las diferencias existentes entre Comunidades Autónomas: tal y como ha quedado demostrado con el caso práctico realizado, pueden llevar a existir diferencias abismales entre lo que se ha de pagar en unas Comunidades y otras. En este caso, se considera que es más favorable llevar a cabo una reforma íntegra del impuesto para que vuelva a cumplir la función redistributiva inicial puesto que se considera que la supresión del mismo no será positiva para la Hacienda Pública española, la cual necesita de numerosos ingresos para sufragar el Estado del bienestar existente en España.

Las reformas que se podrían llevar a cabo en lo relativo al ISD son las siguientes:

- **Reducción de competencias normativas a las Comunidades Autónomas:** tal reforma que se propone se caracteriza principalmente en torno a una idea que es la centralizar de nuevo el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y con ello se quiere decir que las competencias normativas vuelvan al Estado, al menos, que sea el Estado quien se encargue de fijar unos mínimos los cuales no se podrán sobrepasar. En concreto, se han de establecer mínimos y máximos en lo tocante a reducciones y deducciones, es decir, que por debajo o por encima de determinados límites no se podrán establecer más reducciones y deducciones, dando cierta libertad a las Comunidades Autónomas para que se muevan por esos márgenes, pero no permitiendo que existan unas diferencias tan abultadas como las existentes en este momento.

- **Supresión de las competencias normativas a las Comunidades Autónomas:** una propuesta más extrema sería la de no permitir que la Comunidades Autónomas cuenten con competencias normativas, manteniendo únicamente las competencias de gestión y recaudación, siendo esta última la de mayor interés para las mismas ya que supone que el dinero recaudado irá para las arcas públicas autonómicas. Sin embargo, es cierto que llegar a un acuerdo en este aspecto es bastante complejo en tanto que cada vez las autonomías exigen cada vez más competencias y, por tanto, llegar a un acuerdo para reducir las mismas es bastante difícil.

- **Mayor protección a los familiares más cercanos:** una última propuesta, compatible con cualquiera de las dos anteriores sería de llevar a cabo es la modificación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a nivel estatal dotando de una mayor protección a los familiares más cercanos, ya que dicha regulación actualmente es bastante escasa y perjudicial para los más cercanos, teniendo mucho más sentido que el impuesto grave a aquellos familiares más lejanos, los cuales no tienen una dependencia tan directa de los bienes a heredar.

En este sentido, se propone establecer un mínimo exento de, al menos, 500.000 euros en las adquisiciones *mortis causa* entre cónyuges y descendientes de primer grado, así como la reducción del 100% de la vivienda habitual para los mismos sujetos (con un límite de, al menos, 250.000 euros) ya que son personas que realmente pueden depender de tales bienes que heredan no teniendo otro medio para subsistir y viéndose ampliamente perjudicado por tal figura.

A modo de conclusión, se podría indicar que es cierto que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se encuentra en un momento en el que necesite ser reformado puesto que, de lo contrario, se tiende a crear una figura totalmente carente de sentido con desigualdades entre Comunidades Autónomas que no estarían bajo ningún concepto justificadas. A pesar de que numerosas voces abogan por suprimir el impuesto, es necesario indicar que la misma solo generaría más problemas para las arcas públicas, las cuales necesitan incrementar sus fuentes de ingresos y no disminuirlas.

7. Bibliografía

7.1. Manuales especializados.

APARICIO PÉREZ, A. *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Ed. Dykinson. Madrid. 2014.

CANGA ARGÜELLES, J. *Diccionario de hacienda con aplicación a España*. Imprenta de Don Marcelino Calero y Portocarrero. Madrid. 1968.

CAYÓN GALIARDO A. *Los impuestos en España*. Ed. Arazandi. 7º Edición. Navarra.

CHECA GONZÁLEZ, C. *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Ed. Macial Pons. Madrid.1996.

DE LA FUENTE MORENO, A. y GUNDÍN CASTRO, M., *El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común: un análisis crítico y algunas propuestas de reforma*, Investigaciones Regionales, 2007.

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

JIMÉNEZ COMPAIRED, I. *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Boletín Oficial del Estado. Madrid. 1994.

LASARTE ÁLVAREZ, J. *La Familia ante el Derecho Tributario*. Ed. Comares. Granada.2005.

LIMÓN, R. (2017). *PSOE y Ciudadanos acuerdan la casi supresión del impuesto de sucesiones*. [online] EL PAÍS.

MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J. AND CAYÓN GALIARDO, A. *Manual de derecho tributario*. Cizur Menor, Ed. Arazandi. Navarra. 2017.

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

MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P. *Hacienda Pública: teórica y aplicada*, Instituto de Estudios Fiscales.Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1980.

PÉREZ-FAÓN MARTÍNEZ, J. Y CHOUSA DOMÍNGUEZ, M. *Guía del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. 2º Ed. CISS. Bilbao. 2004.

PORTILLO NAVARRO, M. *Manual de fiscalidad. Teoría y práctica*. Ed. Tecnos. Madrid. 2017.

QUINTANA NAVÍO, J. y SANFRUTOS GAMBÍN, E. *Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y EEUU*. Instituto de la Empresa Familia. Barcelona. 2005.

SORIANO, J.E.: Prólogo al libro de CHECA GÓNZALEZ, C. *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Marcial Pons-Idelco. Madrid. 1996.

7.2. Recursos electrónicos.

"Informe sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones" elaborado por Asociación Española de Asesores Fiscales en el año 2003. [Disponible en <http://www.aedaf.es/es>] (última consulta:14/04/2018).

8. Anexo

8.1. Legislación.

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

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

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

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

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

Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cantabria, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

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.

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

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos.

Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

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.

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

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

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.

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

8.2. Jurisprudencia.

Tribunal Constitucional

Sentencia del Tribunal Constitucional 255/2004, de 23 de diciembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005, de 20 de enero.

Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 100/2012, de 8 de mayo.

Sentencia del Tribunal Constitucional y 83/2014, de 29 de mayo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo.

Tribunal Supremo

Sentencia del Tribunal Supremo 177/1985.

Sentencia del Tribunal Supremo 184/1990.

Sentencia del Tribunal Supremo 31/1991.

Sentencia del Tribunal Supremo 39/1998.

8.3. Doctrina administrativa.

Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de mayo de 1990 (JUR 1990/82649).

Resolución de la Dirección de Tributos de 21 de febrero de 2003 (JUR 2003\87680).

