



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**ESTADO ACTUAL Y PERSPECTIVAS
DE FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE
SUCESIONES Y DONACIONES EN
ESPAÑA**

Autor: Laura Kistner Urda

Curso: 5ºE3B

Derecho financiero y tributario

Tutor: Cristina de la Haba Gordo

Madrid

Abril 2023

LISTADO DE ABREVIATURAS:

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

UE: Unión Europea

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

CCAA: Comunidades Autónomas

TS: Tribunal Supremo

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

CE: Constitución Española

CC: Código Civil

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre sociedades

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

RD: Real Decreto

BI: Base Imponible

BL: Base Liquidable

PIB: Producto Interior Bruto

RC: Registro Civil

RAE: Real Academia Española

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

CIS: Centro de Investigaciones Sociológicas

ÍNDICE

<i>CAPITULO 1: INTRODUCCIÓN</i>	4
1.1 INTRODUCCIÓN	4
1.2 OBJETO DEL TFG	5
1.3 JUSTIFICACIÓN ELECCIÓN TEMA	5
1.4 OBJETIVOS & ESTRUCTURA	6
1.5 METODOLOGÍA	6
<i>CAPITULO 2: MARCO CONCEPTUAL ISD</i>	7
2.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA	7
2.1.1 Evolución histórica en España	7
2.2 FUNDAMENTOS DEL ISD	10
2.2.1 Naturaleza y objeto del impuesto	10
2.3 PRINCIPIOS EN LOS QUE SE SUSTENTA EL ISD	12
2.3.1 Principio de seguridad jurídica	13
2.3.2 Principio de progresividad:.....	14
2.3.3 Principio de capacidad económica:	14
2.3.4 Principio de igualdad:.....	15
2.3.5 Principio de no confiscatoriedad:.....	16
<i>CAPITULO 3: ACTUALIDAD Y PROBLEMÁTICA DEL ISD EN ESPAÑA</i>	17
3.1 ESTRUCTURA DEL IMPUESTO	17
3.2 CESIÓN A LAS CCAA	18
3.3 RECAUDACIÓN DEL TRIBUTO	20
3.3.1 Tabla de datos del ISD por CCAA	22
3.4 CONFIGURACIÓN ACTUAL Y PROBLEMÁTICA ISD	24
3.4.1 Modificaciones legislativas ofertadas por las CCAA	24
3.5 DISCRIMINACIÓN LA DIFERENCIA ENTRE RESIDENCIA FISCAL	28
3.5.1 Discriminación dentro del Régimen Común	28
3.5.2 Discriminación entre residentes y no residentes de la nación	30
3.5.2.1 STJUE 3 de septiembre 2014: Asunto C-127/12	33
3.6 APROBACIÓN DEL IMPUESTO PARA GRANDES FORTUNAS	35
<i>CAPITULO 4: PERSPECTIVAS DE FUTURO</i>	37
4.1 ¿SUBSISTENCIA DEL ISD?	37
4.1.1 Argumentos a favor de la subsistencia del ISD.....	37
4.1.2 Argumentos en contra de la subsistencia del ISD	38
4.2 REFORMA DEL ISD	40
4.3 REFLEXIÓN & CONCLUSIÓN	42
<i>BIBLIOGRAFÍA:</i>	47
<i>ANEXOS:</i>	54

CAPITULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1 INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se trata de uno de los tributos más polémicos y de mayor arraigo en España. Siendo su regulación objeto de numerosas polémicas desde su existencia, pues el mismo grava todas aquellas transmisiones gratuitas que supongan un incremento patrimonial, conforme al artículo 1 de la Ley 29/1987. Encontrando justificación en la redistribución de la riqueza para alcanzar igualdad de oportunidades entre los ciudadanos. Sin embargo, el gran detonante de la disparidad normativa fue la cesión de competencias a las autonomías, originando ello una enorme variabilidad de regulación en cada CCAA, dependiendo del gobierno autonómico.

Así, las desigualdades de trato en los últimos años entre las distintas autonomías años ha ocasionado un intenso debate político y social acerca de la pervivencia del impuesto, sobre todo en aquellas comunidades donde las tasas son más elevadas. Situándose así España, como el país con la mayor tarifa de impuesto de sucesiones. Dicha descentralización, ha dado pie a una enorme inseguridad jurídica en donde entran en conflicto el gobierno central y las medidas aprobadas por cada gobierno autonómico conforme su ideológica.

Desde esta perspectiva, el presente trabajo tiene como propósito analizar el estado actual del impuesto en España, las características y principios que envuelven al mismo, sus perspectivas de futuro y posible reforma. Por ello, en primer lugar, se contextualizará el tributo y se dará razón a su existencia, remontando a la época romana y en España concretamente al S. XVIII. Así pues, este impuesto de acuerdo con la Ley 29/1987 presenta un carácter directo, personal, subjetivo, progresivo e instantáneo cuya recaudación es cada vez más escasa en comparación con la recaudación tributaria total. Asimismo, el trato dispar vinculado a la mala planificación fiscal del ISD produce determinadas situaciones discriminatorias tanto a nivel nacional como internacional a consecuencia de la vulneración de principios constitucionales tales como principio de igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad entre otros, quedando debatido en numerosas sentencias como la STJUE 3 de septiembre 2014.

En definitiva, la diferente carga fiscal entre CCAA (permitiendo a estas introducir diferentes reducciones, bonificaciones, deducciones) ha dado lugar a menoscabos en

regímenes fiscales. Perjudicando de tal manera, al ahorro e inversión de familias dependiendo del ámbito territorial. Por tanto, ¿hasta que punto es justificable la subsistencia de un gravamen desigual entre los ciudadanos y sin apenas recaudación?

1.2 OBJETO DEL TFG

El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, grava todas aquellas transmisiones gratuitas de bienes y derechos a razón mortis causa o inter vivos. Su origen en España remonta al S.XIX y actualmente, continúa regulado a través de la Ley 29/1987. Este tributo destaca por su carácter descentralizado, permitiendo a cada CCAA gestionar sus bonificaciones y reducciones, las cuales podrán ser propias o mejorar las del Estado. Por tanto, esta cesión justifica la polémica del tributo, por su desigualdad y elevado gravamen, sin apenas repercusión en la recaudación presupuestaria. Dando pie, a numerosos pronunciamientos judiciales tanto del TS como del TJUE, planteando la discriminación de este y su pervivencia.

1.3 JUSTIFICACIÓN ELECCIÓN TEMA

El impuesto de sucesiones y donaciones se trata de un tributo de gran controversia desde su origen, por ello ha sido objeto de numerosas reformas a lo largo de los años conforme a las ideologías políticas. No obstante, hoy en día el mismo se encuentra envuelto en una enorme inseguridad jurídica arrastrada por las disputas entre los distintos partidos políticos como consecuencia de la cesión autonómica del mismo. Así pues, el ISD se trata de uno de los tributos más altos a nivel mundial y de uno de los gravámenes más dispares entre los distintos territorios de España debido a su criterio territorial. El mismo encuentra justificación en la redistribución de la riqueza e igualdad de oportunidades de los ciudadanos, sin embargo, la opinión de estos es totalmente contraria, puesto que el impuesto es uno de los más criticados entre la población.

Por tal razón, dicho tributo de gran recorrido histórico es debatido como consecuencia del gravamen que genera al ahorro de las familias. Ya que la tarifa de este es totalmente inversa a la recaudación que genera a las arcas españolas, siendo prácticamente insignificante. No obstante, su controversia toma origen con la cesión de tributos a las distintas CCAA, aumentando de esta manera las desigualdades entre los ciudadanos.

1.4 OBJETIVOS & ESTRUCTURA

El objetivo de este TFG es analizar la situación actual y perspectivas de futuro del ISD, debido a su relevante y actual polémica a razón de la descentralización de este. Pues, provoca grandes desigualdades entre CCAA sometidas al Régimen Común.

Para ello, el objeto del presente estudio se determinará la siguiente manera: en primer lugar, descomponer su origen y evolución histórica. Para analizar el carácter general del tributo y los principios en los que se envuelve tanto en transmisiones mortis causa como inter vivos. En segundo lugar, examinar la estructura, recaudación y el régimen estatal/ autonómico que afecta tanto a residentes y como a no residentes en las distintas partes del territorio nacional e internacional, vulnerando así la libre circulación de capitales. Y finalmente, determinar la visión de futuro que se tiene del gravamen, mas aún desde la promulgación del Impuesto para Grandes Fortunas.

Por tanto, este estudio nace como consecuencia del interés y formación complementaria de un impuesto muy polémico desde su imposición, que afecta a todos y cada uno de los españoles, pues aumenta o disminuye su patrimonio. Pudiendo llegar a perjudicar al ahorro e inversión de las familias. Por tal razón este se centrará en un análisis descriptivo y exhaustivo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones mediante una investigación exploratoria y comprensiva de su recaudación, gravamen, panorama actual y panorama de futuro.

1.5 METODOLOGÍA

Con el propósito de desempeñar los objetivos descritos previamente, el trabajo toma un enfoque deductivo y descriptivo, pues parte del alcance general y explicación del tributo hasta examinar la descentralización, desigualdades y porvenir de este.

Para ello, este estudio examina las situaciones en diversas circunstancias y autonomías mediante el apoyo de herramientas como Google Scholar, Dialnet, Tirant lo Blanch, Informes del Ministerio de Hacienda y Función Pública, la biblioteca digital de la universidad, normativa estatal y autonómica, etc.

CAPITULO 2: MARCO CONCEPTUAL ISD

2.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA

El ISD se trata de un impuesto estatal cedido a las CCAA, cuya regulación se recoge actualmente en la Ley 19/1987, 18 de diciembre. Desde su promulgación, las reformas acaecidas en el mismo han sido escasas por tal razón, parte de su contenido se encuentra obsoleto. Pero antes de analizar el mismo, se procederá a la descripción de su evolución histórica.¹

Su origen remonta a la época romana, siendo este, uno de los impuestos de mayor antigüedad y anterior al Estado de derecho y democrático. El responsable de esta primera exposición fue Octavio Augusto en el año 6 d.C, mediante la introducción de la *vigesima hereditatum*, cuyo objetivo era retribuir las pensiones de los soldados, denominadas *aerium militare*, para compensar el esfuerzo de estos.² Por ello, el propósito de este impuesto era gravar todas aquellas transmisiones gratuitas.

2.1.1 Evolución histórica en España

En cuanto a los antecedentes del ISD en España, se debe remontar al S.XVIII, concretamente, con la promulgación de la Real Cédula de 19 de septiembre de 1798, en tiempos de Carlos IV. Dicha publicación tenía como objetivo, el pago por parte de sujetos que recibían herencias y legados de sus parientes cercanos, encontrándose ya en esos tiempos determinadas exenciones. En 1811, las Cortes de Cádiz instauran un nuevo tributo relacionado con las sucesiones, cuyo objeto, exigía una retribución concreta en España y otra en América y Asia, para ayudar a los damnificados por la guerra de la Independencia.³ Este impuesto, es derogado años más tarde, concretamente, en las Cortes de 1822.

No obstante, 7 años más tarde, se erige el *Derecho de Hipoteca*, en el Real Decreto de 31 de diciembre de 1829, agrupando en este, tanto las herencias y legados a la par que la

¹ Barragué Calvo, B y Martínez Sánchez, C., *El impuesto sobre sucesiones como medio para conseguir una mayor igualdad de oportunidades*, Fundación Alterativas, 2016, pp. 36 y 37.

² Cuesta Cabot, G., "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la reforma necesaria", *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.77-78, 2021, s.p.

³ López-Rendo Rodríguez, C., "De la Vicesima Hereditatum al impuesto sucesorio en el derecho español", *Revista Internacional de Derecho Romano*, n.14, 2015, p.218.

venta y trueque bienes.⁴ Años posteriores, tienen lugar numerosas reformas de este tributo, destacando las siguientes:

En primer lugar, la derogación del Impuesto de Herencia por medio de la Ley de Presupuestos de 26 de mayo de 1835, debido a la alta carga del tributo.⁵ En segundo lugar, la reforma por parte del ministro de Hacienda Alejandro Mon, donde tiene lugar el nacimiento del Derecho de Hipotecas, regulado en la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845. Esta reforma destaca por revolucionar el sistema tributario español, pues entre sus medidas destacan, la exención de aquellas transmisiones vinculadas con el interés general del Estado, la sujeción a este derecho de todas aquellas transmisiones de bienes inmuebles, la presencia de cierta progresividad del tributo en función del grado de parentesco.⁶

Más adelante, acontece la promulgación de la Ley de Presupuestos de 25 de junio de 1864, en la cual, el tipo de interés es mayor a medida que el adquirente es más lejano y se incluye en el Derecho de Hipotecas el concepto de bienes muebles adquiridos mediante sucesiones. En los años siguientes, destaca la Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1867, en el que el tributo pasa a denominarse, Impuesto sobre las Traslaciones de dominio, este se caracteriza por requerir un mayor gravamen, dependiendo del grado de vinculación entre el adquirente y el transmitente.⁷

Durante los años posteriores, sobresale la publicación de la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1872, la cual continúa gravando por los familiares o allegados en línea recta y divulga el fundamento del Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de Bienes.⁸

En el año 1900, acontece una de las reformas fiscales más importantes, impulsada por el Ministro de Hacienda Fernández Villaverde, quedando ello reflejado en la Ley 2 de abril de ese mismo año. En ella, se introduce el Impuesto de Derecho Real, con el fin de aumentar la riqueza del país. Esta ley, se singulariza por la exención en herencias cuya parte personal no supere las 1.000 pesetas, siempre y cuando se trate de antecesores,

⁴ Martín Moreno, J. L. (2020). Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, *Teoría & Derecho. Revista De Pensamiento jurídico*, (01), p.171.

⁵ Aparicio Pérez, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, p.38

⁶ Estapé Rodríguez, F., La reforma tributaria de 1845, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1971, Portillo Navarro, M, “Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la reforma tributaria silenciosa de Flores Lemus”, *Anales de Derecho*, número 15, 1997, pg. 3-9, López-Rendo Rodríguez, C., *op.cit*, p.222.

⁷ Aparicio Pérez, A., *op.cit*, p.43.

⁸ López-Rendo Rodríguez, C., *op.cit*, p.226.

sucesores y consortes. Por otro lado, quedan insertadas en esta norma las distintas tarifas progresivas en relación con el grado de parentesco entre adquirente y transmitente.⁹

A continuación, en 1926, se dicta el Impuesto sobre el Caudal Relicto impulsado por el Ministro de Hacienda, Calvo Sotelo. A través del Real Decreto-Ley de 27 de abril de ese año. Este, se caracteriza por gravar el conjunto de bienes heredados previamente al reparto a sus sucesores, así como todos los bienes y derechos de aquellos sujetos con nacionalidad española o extranjera, siempre y cuando se emplacen dentro del país.¹⁰

Posteriormente, se debe destacar la nueva reforma fiscal acaecida en 1964, que culminó con la aprobación del Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Con esta nueva publicación, se asienta el Impuesto General sobre las Sucesiones, que versa sobre las adquisiciones mortis causa y los bienes correspondientes a las personas jurídicas. Tratándose tal, como un impuesto directo. Al igual, que el Impuesto de Transmisión Patrimonial y Actos Jurídicos Documentados, relativo a las transmisiones inter vivos, siendo este impuesto uno indirecto. Además, quedan definitivamente extinguidos el Impuesto de Derechos Reales y el Impuesto Caudal Relicto.¹¹

En el año 1977, con la llegada de la democracia a España, se firman los Acuerdos de la Moncloa, que provocan una vez más, una gran reforma del sistema tributario. Culminando ello, con la puesta en vigor de la ley por la que actualmente se rige el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, desarrollada a través del RD 1629/1991. Por tanto, a la hora de determinar el gravamen se continúa analizando, el monto total a adquirir junto con el parentesco y su grado de vinculación.¹²

En cuanto a otros aspectos relevantes relaciones con la publicación de esta ley son los siguientes: prevalencia del criterio de residencia al de nacionalidad, base imponible compuesta por el valor real de bienes y derechos, base liquidable condicionada al tipo de

⁹ Ley disponiendo que el impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes se realice con estricta sujeción a la Ley de 2 de abril de 1900, con las modificaciones que se indican (Gaceta de Madrid núm. 365, de 31 de diciembre de 1910, páginas 793 a 795).

¹⁰ López-Rendo Rodríguez, C., *op.cit*, p.231.

¹¹ Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE núm. 118, de 18 de mayo de 1967, páginas 6640 a 6671).

¹² Martín Moreno, J. L., *op.cit*, pp. 174 y 175.

interés a aplicar en función del tramo que se encuentre. Y como novedad, declara exenta toda adquisición mortis causa, siempre y cuando el sucesor sea menor de 21 años.¹³

2.2 FUNDAMENTOS DEL ISD

2.2.1 Naturaleza y objeto del impuesto

Este impuesto se caracteriza por lo establecido en el artículo 1 de la Ley 29/1987, en donde se fundan los objetivos y estructura general del impuesto. En este artículo el fin consiste en gravar todas aquellas transmisiones patrimoniales gratuitas realizadas entre inter vivos o mortis causa, con el objetivo de redistribuir la riqueza de la nación. Asimismo, este tributará en función del monto total de bienes y derechos adquiridos y conforme a las reducciones y deducciones correspondientes, teniendo en cuenta el vínculo de parentesco entre el adquirente y transmitente.¹⁴ Por tanto, los cimientos de este tributo se encuentran amparados en los correspondientes artículos de la CE:

- Artículo 31 CE, asiste al sostenimiento de los gastos públicos teniendo en cuenta la capacidad económica, siempre y cuando no tome un carácter confiscatorio y se base en la proporcionalidad.
- Artículo 33.2 CE, cuyo propósito es velar por la responsabilidad social de la herencia.
- Artículo 39.1 CE, el cual establece “*Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia*”.

Por consiguiente, el aumento del patrimonio por parte del sujeto implica una mayor riqueza patrimonial, que el Estado no debe dejar pasar por alto con la condición de respetar los mínimos amparados en la Constitución Española.

No obstante, se trata de un tributo complejo, envuelto en numerosas reformas a lo largo de la historia. A pesar de ello, subsiste hoy en día, con la justificación de redistribuir la riqueza en el territorio nacional. Esta reivindicación queda al amparo del art 2.2 c) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, que dispone la continuidad de este impuesto exigible

¹³ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE núm.303, de 19/12/1987).

¹⁴ Martín, J., Berdud, J., García, B. & Moyano, O., “El impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Tirant Lo Blanch*, Madrid, 2015, p.19.

siempre que continúen aconteciendo hechos (incrementos patrimoniales) que exteriorizan la capacidad económica del sujeto correspondiente.¹⁵

En relación con las notas características del ISD se procede a resaltar las correspondientes al mismo:

- i. **Directo** (artículo 5 Ley 29/1987), ya que recae concretamente sobre el adquirente cuyo patrimonio acrece debido a la transmisión gratuita de bienes o derechos. Por tanto, el obligado a hacer frente al tributo será siempre el sujeto pasivo (heredero, donatario o beneficiario de seguro de vida).¹⁶
- ii. **Personal**, el adquirente tendrá la obligación legal de tributar por el ISD, a diferencia de las personas jurídicas que cotizarán por el IS.¹⁷ Además, el propio impuesto distingue entre residentes y no residentes, imponiendo a los primeros una obligación personal y a los segundos, una real, conforme a los artículos 6 y 7 de Ley 29/1987.
- iii. **Subjetivo**, este impuesto no grava de la misma manera a todos los españoles, pues tanto el sujeto pasivo como su cuota tributaria penden de la transmisión de bienes y derechos del transmitente al adquirente. Así como, del grado de parentesco entre los mismos y las reducciones y exenciones correspondientes.¹⁸
- iv. **Progresivo**, debido a que el gravamen a aplicar está directamente relacionado con el valor de los bienes y derechos adquiridos y el grado de parentesco. Ello implica que, a mayor valor de los bienes, la base liquidable y, por ende, la tasa impositiva requerida será superior.¹⁹
- v. **Instantáneo y Exigible**, este tributo no se caracteriza por su periodicidad debido a que sólo se requiere una vez la transmisión es efectiva. Por ello, su devengo se produce en momento único y concreto, independientemente del uso o disfrute de los mismos. Así pues, es motivo de reseña la distinción del devengo entre sucesiones y herencias, este último plasmado en el artículo 24.1 LISD.²⁰

¹⁵ Lasarte Álvarez, J., "Reflexión sobre el impuesto de sucesiones" en Ramos Prieto, J. (dir.), La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M., (coord.), Aranzadi, Navarra, 2018, p. 49.

¹⁶ Navau Martínez-Val, M.P., "El impuesto de sucesiones: ¿Un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias", *Dykinson*, Madrid, 2015, p.334-336

¹⁷ Cuesta Cabot, G., *op cit*, s.p.

¹⁸ Navau Martínez-Val, M.P., *op. cit*, pp.334-336.

¹⁹ Sánchez, E., "La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea" *Revista de Estudios Jurídicos* n.15, 2015, p.6.

²⁰ García de Pablos, J, F. (2009). *ISD problemas constitucionales y comunitarios* (tesis doctoral), pp.36 y 38.

- vi. **Cedido a las CCAA** y plasmado en la LO 3/1996, de 27 de diciembre. Por tanto, su recaudación y gestión queda en manos de las CCAA mientras que su regulación se rige de manera estatal. Ello, queda amparado en el artículo 157.1 CE y artículos 10 y 11d. de la LOFCA, facultando así, a cada CCAA a establecer una serie de tipos, reducciones y bonificaciones, que genera la obligación de armonizar por parte del Estado, escudado en el artículo 139.1 CE:

“Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquiera parte del territorio del Estado”

- vii. **Incompatible & Compatible:** Este tributo no es compatible con el IRPF en virtud del artículo 4 del RD 1629/1991, de 8 de noviembre. En cuanto a la compatibilidad, España es uno de los escasos países que permite la tributación por IP e ISD, puesto que este último impuesto esta presente en la mayoría de los países occidentales, a diferencia del primero que hoy en día solo subsiste en España dentro de la UE.²¹

Respecto al ámbito territorial del ISD, queda recogido en el artículo 2.1 LISD que dispone lo ulterior:

“El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 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, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno”

2.3 PRINCIPIOS EN LOS QUE SE SUSTENTA EL ISD

España como nación descentralizada y miembro de la UE debe obedecer tanto la constitución y leyes del país, sin olvidar tampoco los tratados y libertades comunitarias.²² Por ello, el ISD debe cumplir con los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad

Vid. Conforme al artículo 24.1 LISD relativo al devengo destaca, *“En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo”*.

²¹ Cuesta Cabot, G., *op cit*, s.p, Martínez Vázquez, J y Lago Peñas, S., “Desafíos pendientes de la descentralización en España: Suficiencia y Autonomía tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, Junta de Galicia, 2020, p. 250.

²² Sánchez, E., *op cit*, pp 4-7.

enumerados en la CE, siendo en todo momento compatible con los derechos enunciados artículo 33.1 (derecho a la propiedad privada) y en el artículo 38 (derecho a la libertad económica) y los derechos comunitarios.

A pesar de ello, en determinadas ocasiones es cuestionable la constitucionalidad de este, por consiguiente, se procederá a continuación a la exposición de todos aquellos principios que se encuentran involucrados con este tributo.

2.3.1 Principio de seguridad jurídica:

Este principio no goza de tal controversia como los siguientes, pues entra en juego la presunción de derecho conocida como, “*iuris tantum*”. De facto, la Administración es responsable de oficio en comprobar aquello que alegan los contribuyentes del impuesto, es decir, la transmisión gratuita de bienes y derechos se entiende por válida desde la declaración salvo prueba contraria. Esta carga también es cedida a las CCAA en virtud del artículo 47.1 a) Ley 21/2001.²³

A pesar de que esta seguridad jurídica estabiliza y da pie a un sistema tributario sólido, se plantean una serie de inconvenientes como el dictaminado en el artículo 9 LISD, acerca de la indeterminación del valor real. Al igual que el monto desigual ofertado entre las CCAA.²⁴ No obstante, el TC se ha pronunciado en la STC 150/1990, de 4 de octubre, resaltando:

“los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos”²⁵

²³ García de Pablos, J, F., *op. cit.*, pp. 39-42.

²⁴ *Id.*

²⁵ STC 150/1990, de 4 de octubre (BOE núm.266, de 6 de noviembre 1990), (FJ 8).

2.3.2 Principio de progresividad:

Este principio se encuentra vinculado con el anterior y queda amparado en el propio artículo 31.1 CE. Puesto que el sistema tributario español asienta sus cimientos en la progresividad, aspirando así a un reparto justo en función a la capacidad económica de cada sujeto, como señala RODRÍGUEZ BEREIJO.²⁶

De esta manera, la progresividad del ISD queda basada, en el monto total de la BI, en el grado de vinculación entre transmitente y adquirente, así como en el valor total de los bienes y derechos a transmitir, oscilando de este modo, unos tipos de entre 7% al 81% (en su máximo).²⁷

2.3.3 Principio de capacidad económica:

Este precepto es considerado el fundamento de la justicia tributaria. Y toma sentido al pertenecer a un grupo, siendo receptor de beneficios y gozando de capacidad para hacer frente a los gastos que el propio grupo requiere, en función de la capacidad económica de cada sujeto.²⁸

Por lo tanto, este principio entra en juego siempre que se produzca una transmisión gratuita de bienes y derechos que den lugar al aumento de la riqueza del adquirente, abogado en los artículos 31.1 y 39 CE. Cumpliendo así con las consecuentes funciones fundadas por MOSCHETTI:

*“define el presupuesto del tributo (el objeto o manifestación de dicha capacidad sobre el que ha de recaer), constituye un criterio de justicia en el reparto (la cuota a pagar según la capacidad) y un límite al poder tributario (no se gravará una capacidad contributiva inexistente)”*²⁹

De esta manera, la vinculación entre capacidad económica e ISD, se desdobra en función garantista y solidaria. La primera de ellas se caracteriza por fundar los cimientos de la

²⁶ Cfr: García de Pablos, J, F., *op. cit.*, p. 22.

²⁷ *Ibid* págs. 21, 22. Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2014). *Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*. p. 242.

Vid. Es posible llegar hasta un 81% siempre que, la BL se sitúe en torno a los 800.000 euros y, por tanto, le corresponda un tipo general máximo (34%), que se vea multiplicado por un determinado coeficiente (2,4) en función del grado de parentesco.

²⁸ Marín Benítez, G., “Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio capacidad económica en la jurisprudencia TC”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.50, 2018, p.39.

²⁹ García de Pablos, J, F., *op. cit.*, pp. 19-21 y 34-36.

capacidad económica, mientras que la segunda, satisface el interés general para hacer frente a los gastos públicos.³⁰

2.3.4 Principio de igualdad:

El sistema descentralizado que caracteriza a España puede ocasionar discriminaciones subjetivas entre ciudadanos cuya residencia se halla en CCAA distintas, sobre todo a partir de la promulgación de la Ley 21/2001. Siendo ello cuestionado por los ciudadanos y la justicia en más de una ocasión.³¹

Por ende, en la relación entre el principio de igualdad y el gravamen, se debe señalar la división de este en dos vertientes distintas pero relacionadas entre ellas. La primera de ellas se trata de la igualdad tributaria, la cual asegurar que todos y cada uno de los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales de manera proporcional a su capacidad económica, reflejando así el carácter progresivo del sistema tributario español. Mientras que, la igualdad constitucional garantiza que todas las personas sean tratadas de manera justa e igualitaria antes la ley sin discriminación alguna, en virtud del artículo 14 CE.³²

No obstante, esta distinción de principios de igualdad ha sido infundida sentencias del TC tales como, STC 186/1993, de 7 de junio:

“no impone ni que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún que tengan que ejercerlas de una determinada manera o con un contenido o resultados prácticamente idénticos o semejantes. Por consiguiente, si como consecuencia del ejercicio de esas competencias surgen desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no por ello automáticamente resultarán infringidos, entre otros, los arts. 14, 139.1 ó 149.1 de la Constitución, ya que dichos preceptos constitucionales no exigen un tratamiento

³⁰ Marín Benítez, G., *op. cit.*, pp.44 y 45.

³¹ Fernández Arribas, G. y Hermosín Álvarez, M., “Los obstáculos de la regulación española sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *Derecho Comunitario Europeo*, n.49, 2014, p.985, Huesca Boadilla, R., “El principio de igualdad en la partición hereditaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y las competencias normativas de las comunidades autónomas de régimen común en relación con dicho impuesto”, *Boletín Informativo Tributario*, n.267, mayo 2022, p.14.

³² García de Pablos, J, F., *op. cit.*, pp.43-46.

Jurídico uniforme de los derechos deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todo el territorio del Estado”³³

2.3.5 Principio de no confiscatoriedad:

El término que compone este principio queda definido en la STC 150/1990, de 4 de octubre, de la siguiente manera:

“en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”³⁴

Por este motivo, la formalidad del precepto se fundamenta en la protección de los derechos fundamentales contenidos en los artículos 33 y 38 de la CE mediante la preservación de la progresividad del tributo.³⁵

Luego, el impuesto tomará carácter confiscatorio siempre que su gravamen atente contra los derechos enumerados previamente, es decir, siempre que el mismo anule la base imponible o la riqueza que dispone el adquirente.³⁶

En virtud de ello, la no confiscatoriedad del impuesto se encuentra enlazada a la progresividad de este, luego, a mayor BI mayor gravamen. Por tanto, no es justo equiparar ambos principios.³⁷ Ni tampoco, agrupar como tal a un tributo que a pesar del carácter confiscatorio del régimen que lo engloba, no lo es.³⁸

³³ Pleno. Sentencia 186/1993, de 7 de junio. Recurso de inconstitucionalidad 887/1986. Promovido por 51 Senadores contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa de Extremadura (BOE núm. 159, de 5 de julio 1993, páginas 37 a 45), (FJ 3).

³⁴ STC 150/1990, de 4 de octubre (BOE núm.266, de 6 de noviembre 1990), (FJ 9).

³⁵ Rodríguez Bereijo, A.,” Sistema Tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista española de derecho constitucional*, n.36, 1992, p.53

³⁶ García de Pablos, J. F., *op. cit.*, pp.50-52.

³⁷ *Id.*

³⁸ Martín Rodríguez, J.M., *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones a la luz del principio de no confiscatoriedad*. [Comunicación en congreso]. Seminario de Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar, Sevilla, marzo 2015, p.7.

CAPITULO 3: ACTUALIDAD Y PROBLEMÁTICA DEL ISD EN ESPAÑA

3.1 ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

La misma ley por la que se rige el impuesto de sucesiones y donaciones, realiza una especificación entre el hecho imponible de las transmisiones gratuitas inter vivos y mortis causa en virtud del artículo 3 LISD, distinguiendo sucesión, donación y beneficiarios de contratos de seguros.³⁹

En relación con los seguros, estos se caracterizan por ser contratos entre un sujeto y una entidad especializada cuyo objetivo consiste en cubrir el riesgo del mismo sujeto u otro a través de una cuota durante el plazo estipulado. Estos, velan tanto por transmisiones inter vivos y mortis causa.⁴⁰

En cuanto a las transmisiones inter vivos, es delimitada en virtud del artículo 618 CC:

“La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta”

Respecto a las transmisiones mortis causa, denominada herencia, queda definida en el artículo 659 CC, como:

“todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte”

Por tanto, una vez detallado el hecho imponible del tributo, se debe enfatizar lo expuesto en el artículo 6 Ley 14/1996, acerca de la residencia del sujeto pasivo, pues es esencial a la hora de gravar el tributo.

En las adquisiciones mortis causa y percepción de primas de seguro, la CCAA responsable será la residencia habitual del transmitente, una vez acontezca la fecha de devengo. Sin embargo, en las donaciones de bienes inmuebles, el gravamen acontecerá en la CCAA donde se hallen los mismos. Finalmente, en el caso de las donaciones de

³⁹ *Id.*

⁴⁰ Gutiérrez Bengoechea, M. (2020). Tributación del seguro de vida en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y los puntos de conexión territorial internos e internacionales. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, (442), pp.71 y 75-76.

otros bienes y derechos, la residencia habitual del receptor será la que delimite la CCAA objeto de gravamen.⁴¹

A continuación, a modo de síntesis, se procede a plasmar una **Tabla i** que resume las notas esenciales del impuesto, sus configuraciones, semejanzas y variaciones.

Tabla i. Notas esenciales del impuesto

	SUCESIÓN	DONACIÓN	PRIMA SEGURO DE VIDA
Sujeto Pasivo Art.5	Causahabientes	Donatario	Beneficiarios
Devengo Art. 24	Fallecimiento transmisor	Desde el momento en que se produce la transmisión entre inter vivos	El día que fallece el transmitente
Base Imponible Art. 9.1	Valor real de los bienes y derechos transmitidos		
Base Liquidable Art. 20	Reducciones a la BI reguladas por las CCAA, a través del artículo 48 Ley 22/2009		
	(-) Reducción por parentesco		(-) Reducción por parentesco
	(-) Reducción por discapacidad		(-) Reducción por discapacidad
	(-) Reducción por vivienda habitual	(-) Reducción por vivienda habitual	
	(-) Reducción por empresa	(-) Reducción por empresa	
Cuota íntegra Art. 21	Gravamen en función del "grupo de parentesco"		

FUENTE: Elaboración propia a partir de la Ley 29/1987

3.2 CESIÓN A LAS CCAA

El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España ha padecido controversia desde el inicio, pero más aún tras la promulgación de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, donde el Estado cede determinados tributos como el ISD a las CCAA. En un primer momento, se veló por la continuidad de un sistema tributario homogéneo, pues el único poder que ostentaban las comunidades era el de recaudación. No obstante, el Estado se reservaba la capacidad de delegar cualquiera de sus tareas a las mismas.⁴²

Años más tarde con la publicación de la Ley 14/1996, se aprobó la cesión de más competencias de carácter tributario a las CCAA. Por tanto, las polémicas acerca del

⁴¹ Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2014). *Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, pág. 242.

⁴² *Ibid* pp.420-422.

tributo continuaron perdurando en el tiempo y aumentando.⁴³ Además, en virtud del artículo 13.3 de la Ley 14/1996, el estado permite que las autonomías tomen poder acerca de la cuantía del patrimonio existente, el tipo de gravamen a aplicar, siempre y cuando, sea similar al estatal y posibilita las reducciones a la BI, en el caso de las adquisiciones mortis causa.

Esta ley es derogada tras la difusión de la Ley 21/2001, que sigue manteniendo las mismas cesiones que la ley precedente, pero con ciertas mejoras, pues amplía la reducción de la BI a las transmisiones inter vivos y permite que las comunidades lleven a cabo reducciones y bonificaciones de cuota. Por consiguiente y al amparo del artículo 48.2 Ley 22/2009, las CCAA son responsables de la gestión y liquidación del tributo, mientras que el Estado se encarga de la autoliquidación de este.⁴⁴ Por tal razón y conforme al artículo mencionado previamente, las autonomías podrán introducir aquellas reducciones que estimen pertinentes a través de dos caminos, o bien por creación propia o como progreso a las introducidas por el Estado, quedando la misma sustituida por la mejora (en este supuesto, es relevante especificarlo).

⁴³ Barberán Lahuerta, M.A y Trueba Cortés, C., “La propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comisión Lagares: una aplicación al caso de la Comunidad Autónoma de Aragón”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n.2, 2018, pp. 8-9.

⁴⁴ Manzano Silva, E. “¿Tiene futuro el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?”, *Tirant Lo Blanch*, Madrid, 2020, p.162.

El artículo 48 Ley 22/2009, dispone lo siguiente: “1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre: a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones ‘inter vivos’, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado. b) Tarifa del impuesto. c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. d) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado. 2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto”.

Tomando así las comunidades un papel relevante con relación al tributo, pues hasta entonces se habían reconocido las diferencias entre las autonomías amparadas bajo un Régimen Común y las reguladas ante un Régimen Foral. Pero con la declaración de este artículo, se originan discrepancias entre las CCAA regidas por el Régimen Común, avivando aún más las desigualdades entre los ciudadanos.⁴⁵

Estas desigualdades, afectan a la hora de aprobar determinadas exenciones, pues el hecho de que una comunidad tenga una presión fiscal mucho más relajada que otra, origina presión para que el resto de ellas rebajen sus tipos de gravamen e impongan aún más bonificaciones. Ya que, en caso contrario, los sujetos se desplazarán a aquellos territorios con políticas menos restrictivas. Ello, provoca una elevada inestabilidad insostenible a nivel estatal y el nacimiento de una discriminación subjetiva por razón de territorio.⁴⁶

Por consiguiente, las bonificaciones ofrecidas por las comunidades sometidas al Régimen Común y, por ende, dicha diferenciación recaudatoria, demuestran las distintas discrepancias que envuelven a unas y otras, puesto que más que un tributo estatal cedido, el ISD actúa de manera distinta en cada una de estas autonomías, como si se tratasen de países diferentes.⁴⁷

3.3 RECAUDACIÓN DEL TRIBUTO

El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido un gravamen muy criticado desde su origen y más aún desde que el Estado aprobó la cesión de competencias a las autonomías. De esta manera, el mismo encuentra justificación en lo enumerado a lo largo de este trabajo y conocido como, la redistribución de la riqueza de la nación, por ello y en base al Informe Carter:

“es indudable que las donaciones (o herencias) aumentan la capacidad económica de quienes las reciben, ya sea mediante la consecución de un ahorro o de un activo intercambiable con bienes de consumo o servicios.”⁴⁸

⁴⁵ García de Pablos, J. F., *op. cit.*, pp.43-44.

⁴⁶ Martín Rodríguez, J.M., *op. cit.* pp.4-5.

⁴⁷ Sánchez, E., *op. cit.*, p.13.

⁴⁸ *Ibid.* pp. 11-12.

Siendo así fundamentado una vez más el gravamen, como consecuencia de las transmisiones gratuitas que aumentan el patrimonio de los sujetos.⁴⁹

A pesar de la reivindicación de este, su continuidad perdura por una serie de motivos políticos y recaudatorios, que a continuación se analizarán. Evidenciando de nuevo que la presencia del tributo impulsa una rebaja al ahorro e inversión de los adquirentes, en donde en más de una ocasión no pueden hacer frente al gravamen y se ven forzados a traspasar el bien o derecho por ausencia de liquidez.⁵⁰ Originando en determinadas ocasiones, una situación forzosa e injusta, pues los mismos se ven obligados a tributar por el bien o derecho que en su momento tributó por IRPF, provocando un detrimento en el patrimonio familiar.⁵¹

Por otro lado, partiendo de esta perspectiva analítica del gravamen, es necesario descomponer la recaudación y aportación que el mismo genera a las CCAA. Para ello, este trabajo se apoyará en el Informe publicado por el Ministerio de Hacienda.

⁴⁹ *Id.*

⁵⁰ *Vid.* Comisión de Lagares (2014): Comité presidido por Manuel Lagares y 8 expertos más, en donde elaboran un informe sobre la necesidad de reforma del sistema tributario español, tratando en el mismo propuestas de reforma y modificaciones impositivas.

Cuesta Cabot, G., *op cit, s.p.*

⁵¹ *Id.*

3.3.1 Tabla de datos del ISD por CCAA

Tabla ii. Presupuestos Generales destinados al Ministerio

CCAA	Población (millones)	Recaudación tributaria Presupuestos CCAA 2021	Recaudación por ISD en 2021 (millones de euros)	% sobre recaudación	Recaudación per cápita	PIB per cápita	% sobre PIB per cápita
Andalucía	8.500.808	14.571	245,20	1,7%	28,84	17.747	0,16%
Aragón	1.313.465	3.155	105,50	3,3%	80,32	26.512	0,30%
Principado de Asturias	1.008.897	2.230	75,66	3,4%	74,99	21.149	0,35%
Islas Baleares	1.219.404	3.350	111,68	3,3%	91,58	22.048	0,42%
Canarias	2.246.370	1.682	23,44	1,4%	10,44	17.448	0,06%
Cantabria	583.684	1.281	30,00	2,3%	51,4	22.096	0,23%
Castilla y León	2.379.530	5.110	200,04	3,9%	84,06	23.167	0,36%
Castilla - La Mancha	2.047.722	3.689	76,88	2,1%	37,54	19.369	0,19%
Cataluña	7.660.530	21.432	694,43	3,2%	90,65	27.812	0,33%
Extremadura	1.054.778	1.712	25,60	1,5%	24,27	18.301	0,13%
Galicia	2.691.213	5.502	122,64	2,2%	45,57	21.903	0,21%
Comunidad de Madrid	6.736.407	20.902	482,99	2,3%	71,7	32.048	0,22%
Región de Murcia	1.516.055	2.760	33,54	1,2%	22,12	19.838	0,11%
C. Foral de Navarra	656.836	4.871	53,48	1,1%	81,43	29.314	0,28%
País Vasco	2.177.654	15.410	125,00	0,8%	57,4	30.401	0,19%
La Rioja	315.811	652	19,20	2,9%	60,8	25.714	0,24%
C. Valenciana	5.051.250	10.317	292,00	2,8%	57,81	20.792	0,28%
TOTAL	47.160.414	118.626,00	2.717,28	2,3%	57,11	23.274,06	0,24%

FUENTE: Elaboración propia basada en los Presupuestos Generales de las CCAA correspondientes al Ministerio de Hacienda y Función Pública⁵²

En primer lugar, se debe referenciar que no es fiable una comparativa a nivel estatal del tributo pues a medida que progresa la financiación autonómica, las desigualdades van agravándose.⁵³ Por ello, no sería competente ejecutar un análisis a nivel estatal ya que cada autonomía cuenta con una serie de bonificaciones y renta per cápita distinta.⁵⁴

En relación con la recaudación que actualmente oferta el ISD, sorprende la relación indirecta entre el efecto recaudatorio y su gravamen puesto que el primero es insignificante en relación con la alta carga que el mismo impone.⁵⁵ Puesto que, como

⁵² Marín, A., “Impuesto de sucesiones: la verdad en números”, *Expansión*, 28 de enero 2022. (Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2022/01/28/61f3e590468aeb91018b46c4.html>).

⁵³ Navau Martínez-Val, M.P., *op. cit.*, p.413.

⁵⁴ Marín, A., *op. cit.*, (Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2022/01/28/61f3e590468aeb91018b46c4.html>).

⁵⁵ *Id.*

señala la tabla, el gravamen oscila entre el 1% al 4% de la totalidad de recaudación tributaria en las autonomías de Régimen Común.

Ahora bien, analizando desde la perspectiva tributaria y situación actual de cada autonomía, es evidente que CCAA como Cataluña, cuya renta per cápita es de las más alta del país, gozará de mayor ingreso del tributo a diferencia de comunidades como Canarias, Murcia y Extremadura que les acontecerá el efecto contrario. Todo ello, encuentra explicación en diversos motivos como el PIB, el cual pone en cifras el nivel de vida de cada autonomía. Así como, los impuestos propios que ostenta cada comunidad y, por tanto, se tiene en consideración en sus presupuestos.

Tabla iii. PIB de las distintas CCAA

PIB (millones de euros)	Andalucía	Aragón	Principado de Asturias	Islas Baleares	Canarias	Cantabria	Castilla y León	Castilla - La Mancha
	160.747	37.964	23.441	30.321	42.656	13.846	58.119	42.286

PIB (millones de euros)	Cataluña	Extremadura	Galicia	Comunidad de Madrid	Región de Murcia	C. Foral de Navarra	País Vasco	La Rioja	C. Valenciana
	229.418	20.117	63.230	234.639	32.205	20.379	71.706	8.614	112.603

FUENTE: Elaboración propia basada en los datos macro de La Expansión⁵⁶

En consecuencia, partiendo de los datos ofertados en la **Tabla ii**, queda constancia en la mayoría de los casos, que aquellas comunidades, gobernadas por partidos progresistas, como, Asturias, Cataluña y Baleares cuentan con un gravamen más duro y, por tanto, su recaudación es mayor, pues su renta per cápita es más elevada en comparación a otras autonomías. Mientras que aquellas CCAA, gobernadas por los conservadores, como, Andalucía, Murcia, Madrid gozan de un sistema tributario mucho más laxo. Luego, el carácter político social del impuesto queda consolidado una vez más.⁵⁷

Así pues, teniendo en cuenta los informes del Ministerio de Hacienda y Función Pública, es evidente, que este tributo tan polémico ha quedado muy limitado, debido al empeoramiento de capacidad recaudatoria en el transcurso de estos últimos años. Sin embargo, continúa ejerciendo influencia en el consumo y ahorro de las familias españolas.

⁵⁶ Expansión, “PIB de las Comunidades Autónomas”, *Expansión*. (Disponible en: <https://datosmacro.expansion.com/pib/espana-comunidades-autonomas>).

⁵⁷ Navau Martínez-Val, M.P., *op. cit.*, p.447.

Por ende, hasta que punto es justificable su existencia, si su aportación a la nación es muy limitada y del mismo modo, puede llegar a perjudicar a los ciudadanos, sobre todo a aquellos que cuentan con grandes patrimonios pues el gravamen a hacer frente es muy elevado y aquellas familias que no cuenten con la suficiente liquidez a corto plazo.

3.4 CONFIGURACIÓN ACTUAL Y PROBLEMÁTICA ISD

3.4.1 Modificaciones legislativas ofertadas por las CCAA

La finalidad del ISD es garantizar una recaudación justa y equitativa a nivel nacional y ello entra en conflicto con las transferencias de competencias a las CCAA, pues genera desigualdades en la aplicación y dificulta el objetivo del gravamen. Por tanto, la disparidad existente entre las diferentes CCAA da origen a bonificaciones muy bajas en unos lugares, mientras que en otros son mucho más altas. Dando lugar a una competencia fiscal entre las autonomías, ya que algunas pueden atraer inversiones y riqueza en su territorio a través de la rebaja del ISD. Sin embargo, la delegación de la gestión y recaudación del tributo lleva a la nación a una competencia perjudicial para el conjunto del país debido a la enorme disparidad fiscal entre unas regiones y otras. De tal manera que la independencia y objetividad en la gestión tributaria puede estar comprometida en función del partido político que tenga el control de la administración autonómica.⁵⁸ Así pues, las bonificaciones fiscales pueden quedar divididas entre aquellas gobernadas por partidos progresistas y conservadores, siendo los últimos partidarios de mayores exenciones del impuesto. Ello queda demostrado en la siguiente tabla:

⁵⁸ *Ibid.* pp.422 y 423.

Tabla iv. Modificaciones legislativas ofertadas por las CCAA de Régimen Común

CCAA	Reducción por discapacidad	Reducción por parentesco	Reducción por vivienda habitual	Reducción por empresa	Bonificaciones
ANDALUCÍA	Discapacidad (>33%-<65%): 250.000 Discapacidad (>65%): 500.000	Grupo I y II: 1.000.000 Grupo III: 10.000	99% Mínimo 3 años Cónyuge >65 años	99% Grupos I, II y III Act empresarial habitual, personal y directa	Grupo I y II: 99%
ARAGÓN	100% Discapacidad >65%	Grupo I: 100% BI < 500.000	100% Límite 200.000	99%	Grupo I y II: 65% BI no supere 500.000
ASTURIAS	100% Discapacidad >65%	Grupo I y II: 300.000	95%-99%	95% Base máxima: 120.000	
BALEARES	D. física (>33%-<65%): 48.000 D. física (>65%): 300.000 D. psíquica (>33%): 300.000	Grupo I y II: 25.000 Hay reducción hasta IV grado	100% Límite 180.000	95%-99%	Grupo I: 99%
CANARIAS	Discapacidad (>33%-<65%): 72.000 Discapacidad (>65%): 400.000	Grupo I y II: 18.500 Grupo III: 9.300	Grupo II: 99% Límite 200.000	95%-99%	Grupo I y II: 99,9%
CANTABRIA	Discapacidad (>33%-<65%): 50.000 Discapacidad (>65%): 200.000	Grupo I y Grupo II: 50.000 Grupo III: 25.000 o 8.000	Grupo I, II y III: 95% Límite 125.000	99%	Grupo I y II: 100%
CASTILLA Y LEÓN	Discapacidad (>33%-<65%): 125.000 Discapacidad (>65%): 225.000	Grupo I y II: 60.000	99%	99% Hasta el grupo III	Grupo I y II: 99%
CASTILLA LA MANCHA	Discapacidad (>33%-<65%): 125.000 Discapacidad (>65%): 225.000				Grupo I y II: 80% - 100%
CATALUÑA	Discapacidad (>33%-<65%): 275.000 Discapacidad (>65%): 650.000	275.000-100.000 Todos los grupos excepto IV	95% Límite: 500.000 (prometa)	95%	
EXTREMADURA	Discapacidad (>33%-<50%): 60.000 Discapacidad (>50%-<65%): 120.000 Discapacidad (>65%): 180.000	Grupo I: 18.000		99% Grupos I, II y III	Grupo I y II: 99%
GALICIA	Discapacidad (>33%-<65%): 150.000 100% BI (>65% si patrimonio <3.000.000) Discapacidad (>65%): 300.000	Grupo I y II: 1.000.000 Grupo III: 16.000 o 8.000	95%-99%	99%	Grupo I: 99%
MADRID	Discapacidad (>33%): 55.000 Discapacidad (>65%): 153.000	Grupo I y II: 16.000 Grupo III: 8.000	95% Límite: 123.000	95%	Grupos I y II: 99% Grupo III: 25%
MURCIA	Discapacidad (>33%-<65%): 48.000 Discapacidad (>65%): 150.000	Grupo I y II: 16.000 Grupo III: 8.000	95% Límite: 122.000	99%	Grupo I y II: 99%
LA RIOJA	Reducción estatal		95% Límite: 122.000	99%	Grupo I y II: 99% BI < 500.000
COM. VALENCIANA	D. física (>33%): 120.000 D. física (>65%): 240.000 D. psíquica (>33%): 240.000	Grupo I y II: 100.000	95% Límite: 150.000	99%	Grupo I: 75% Grupo II: 50% Discapacidad (requisitos): 75%

Fuente: Elaboración propia basada en los Decretos Legislativos de cada CCAA

Las CCAA de Régimen Común presentan una serie de reducciones propias o estatales, estas últimas podrán mejorarlas indicándolo en todo momento. Respecto a las reducciones por **discapacidad** es evidente la enmienda en prácticamente todas las autonomías. No obstante, Extremadura lleva a cabo unos parámetros distintos al resto de autonomías conforme al artículo 18 del Decreto Legislativo 1/2018. Puesto que en lugar de diferenciar entre discapacidad entre el 33% y el 65% como el resto de las comunidades, su distinción se basa en 3 grupos: entre el 33% y 50%, 50% y 65% y por último superior al 65%. Ahora bien, en el caso de Asturias, dicha autonomía únicamente bonifica por completo a los discapacitados con grado reconocido del 65% siempre que no superen un determinado patrimonio, como indica el artículo 23 del Decreto Legislativo 2/2014. Y de igual manera ocurre en Aragón, de acuerdo con el artículo 131.2 del Decreto Legislativo 1/2005.

En cuanto a las reducciones por **parentesco** se pueden agrupar en torno a dos grupos, distinguiendo entre comunidades que solicitarán únicamente pagos simbólicos frente a otras más estrictas. El claro ejemplo se da en autonomías como Andalucía, Galicia, Cantabria y Murcia. Así pues, hay otras autonomías, como La Rioja donde los sujetos pertenecientes a dichos grado de parentesco estarán exentos de pago siempre que no superen el límite impuesto en su base liquidable (500.000 euros). Por otro lado, Baleares introduce una beneficiosa reducción hasta el IV grado de parentesco en virtud del artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2014. Siendo la única comunidad que aplica descuentos en torno a familiares colaterales hasta el cuarto grado. Asimismo, recientemente, la Comunidad de Madrid aprobó la ampliación de bonificación en un 25% al grupo III de parentesco, beneficiando dicha medida a más de 11.000 contribuyentes. Así, cualquier miembro perteneciente a ese grupo de parentesco verá reflejado un ahorro en su patrimonio puesto que heredar 100.000€ supondrá *“pagar unos 13.239 euros frente a los 15.887 actuales, lo que se traduce en unos 4.400 euros menos sobre la cuota tributaria y casi 2.650 menos que con la bonificación anterior”*⁵⁹

Por otra parte, conforme a los Decretos Legislativos emitidos por cada CCAA, la mayoría coinciden en la equiparación de parejas de hecho inscritas en el RC, que se clasifican en el grupo II de parentesco. Del mismo modo, acontece otra equiparación relativa a hijos adoptivos y en acogimiento, en algunas CCAA como Asturias de acuerdo con el artículo 24 del Decreto Legislativo 2/2014 y Canarias con arreglo al artículo 9 del Decreto Legislativo 1/2009.

Por consiguiente, en relación con las reducciones relativas a la **transmisión de empresas** la mayoría de las autonomías ostentan un porcentaje en torno al 95%-99% y en sus respectivas leyes autonómicas apaciguan los requisitos para efectuar la transferencia. Además, respecto a las reducciones por **vivienda habitual**, aquello que altera los aspectos regulados en una u otra autonomía son los requisitos de mantenimiento y sujetos beneficiados por dicha reducción. Por tanto, en la mayoría de las CCAA el sujeto pasivo del ISD deberá mantener la vivienda durante 5 años, a excepción de Andalucía y Asturias

⁵⁹ “Novedades del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 2022 por Comunidades Autónomas”, *Bankinter*. Blog de economía y finanzas Bankinter, 28 de julio 2022. (Disponible en <https://www.bankinter.com/blog/lo-ultimo/impuesto-sucesiones-comunidades-autonomas-novedades#:~:text=En%20el%20caso%20de%20contribuyentes,superior%20al%2065%20por%20100.>).

cuyos artículos 27.2 b) del Decreto Legislativo 5/2021 y artículo 17 bis del Decreto Legislativo 2/2014, reducen el plazo a 3 años.

Finalmente, las autonomías pueden presentar otra clase de reducciones relativos a explotaciones agrarias, creación de empresas y patrimonio histórico.

Asimismo, respecto a la tarifa a aplicar por el gravamen, la norma estatal se sitúa desde el 7,65% hasta el 34%. Sin embargo, cada autonomía ostentará un gravamen distinto pues a medida que aumente la cantidad percibida, aumentará a su vez el monto a pagar.⁶⁰

En definitiva, las CCAA mas perjudicadas por el ISD al contar con limitadas reducciones y bonificaciones como han sido enunciadas a lo largo de este apartado, son: Asturias puesto que cuenta con numerosos y exigentes requisitos que en muy pocos casos quedan exentos los sujetos como enuncia su Decreto Legislativo 2/2014 y Comunidad Valenciana la cual presenta bonificaciones reducidas a sus grados de parentesco conforme al Decreto Legislativo 1/2021, entre otras. Caso contrario, acontece en comunidades como Madrid, Andalucía y Galicia gobernadas dirigidas por gobiernos conservadores. Dando pie ello, a unas medidas fiscales autonómicas mucho mas relajadas, permitiendo de esta manera una bonificación prácticamente completa del ISD.

⁶⁰ *Id.*

3.5 DISCRIMINACIÓN LA DIFERENCIA ENTRE RESIDENCIA FISCAL

Tabla v. Discriminación la diferencia entre residencia fiscal de residentes y no residentes en España

DONACIONES		DONATARIO NO RESIDENTE EN ESPAÑA	DONATARIO RESIDENTE EN ESPAÑA	HERENCIAS		HEREDERO NO RESIDENTE EN ESPAÑA	HEREDERO RESIDENTE EN ESPAÑA
DONANTE RESIDENTE o NO RESIDENTE en España	Bienes INMUEBLES en España	Si se paga en ESPAÑA (ESTADO) sobre el valor de los inmuebles situados en España Se aplicará la normativa autonómica en donde radique el inmueble	Si se paga en ESPAÑA (AUTONOMÍA) en el lugar donde esté situado el inmueble y conforme a la normativa autonómica correspondiente	FALLECIDO NO RESIDENTE EN ESPAÑA	Bienes en España	Si se paga en ESPAÑA (ESTADO) Será aplicable la normativa autonómica donde se sitúen la mayoría de bienes	Si se paga en ESPAÑA (ESTADO), teniendo en cuenta el valor de los bienes situados en todo el mundo -Aplicar la normativa autonómica en donde se encuentren el mayor valor bienes en España y si no hay bienes dentro del país, se le aplicará la normativa autonómica en que reside el heredero -Deducir el impuesto pagado en el extranjero sobre bienes fuera de España
	Bienes MUEBLES en España	Si se paga en ESPAÑA (ESTADO), sólo sobre el valor de bienes muebles situados en España El donatario podrá aplicar la normativa autonómica donde hayan estado situados esos bienes más días durante los últimos 5 años	Si se paga en ESPAÑA (AUTONOMÍA) en la autonomía donde reside el donatario Podrá deducir impuestos pagados en el extranjero por donación de bienes fuera de España		Bienes fuera de España	NO se paga en ESPAÑA	
	Bienes MUEBLES o INMUEBLES en España	NO se paga en ESPAÑA	Si se paga en ESPAÑA (ESTADO), si es donación inmueble en el extranjero Se aplicará la normativa autonómica donde reside el donatario Se podrá reducir el impuesto pagado en el extranjero por donación inmueble fuera de España	FALLECIDO RESIDENTE EN ESPAÑA	Bienes en España	Si se paga en ESPAÑA (ESTADO) Podrá aplicar la normativa autonómica en que residía el fallecido	Si se paga en ESPAÑA (AUTONOMÍA), en la autonomía en la que el fallecido residía Paga sobre el valor de los bienes situados en todo el mundo, pero podrá deducir el impuesto pagado en el extranjero sobre los bienes fuera de España
					Bienes fuera de España	NO se paga en ESPAÑA	

Fuente: Elaboración propia

3.5.1 Discriminación dentro del Régimen Común

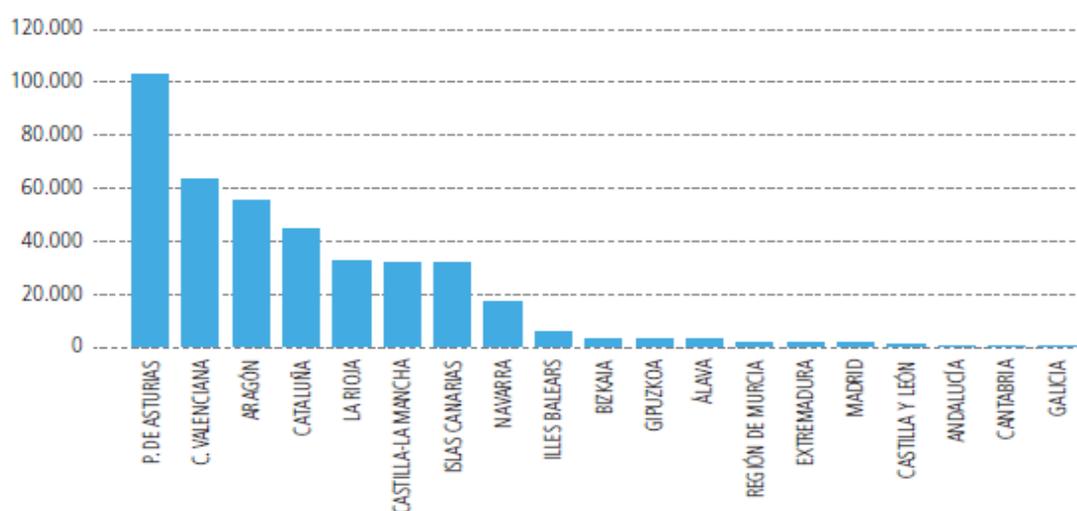
El principal objetivo del ISD es redistribuir la riqueza conforme al principio de capacidad económica de cada sujeto para así alcanzar una equidad fiscal. Sin embargo, la actuación española resulta contradictoria puesto que a lo largo de los años han ido transfiriendo competencias a las CCAA, dando lugar a las mayores disparidades a nivel nacional como se ha evidenciado a lo largo del trabajo. Por tanto, se ha producido una variación de la presión fiscal entre diferentes regiones, debido a la aplicación de diferentes tasas impositivas y descuentos entre las autonomías de Régimen Común, como consecuencia del artículo 25 Ley 22/2009.⁶¹

Esta actuación dispar ha originado traslados en la residencia de las personas y sus bienes entre diferentes áreas geográficas, motivados únicamente por la desigualdad de bonificaciones en el ISD en función de una u otra comunidad. Puesto que conforme se

⁶¹ Campos Martínez, Y.A., “A vueltas con la imposición patrimonial: la propuesta de un impuesto sobre las grandes fortunas. Algo cambia y todo sigue igual”, *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. 176 (3), septiembre 2020, p. 15-17.

han ido cediendo competencias fiscales han ido incrementando las situaciones desiguales, incentivadas en todo momento por el gobierno autonómico de cada una de ellas conforme su ideología política. De hecho, Asturias y Comunidad Valenciana son las autonomías con mayor presión impositiva de ISD, a diferencia de Madrid, Andalucía y Galicia que son aquellas que presentan cargas más bajas⁶², como se ha ido enunciando y analizando a lo largo del presente trabajo.

Soltera/soltero de 30 años hereda bienes por 800.000€



Gráfica i. Disparidad de trato en la tributación del ISD en España

Fuente: Bankinter, 2022

Así pues, esta situación queda reflejada en el siguiente ejemplo de la **Gráfica i**, en el que un soltero de 30 años hereda unos bienes de su padre valorados en 800.000€, de los cuales 200.000€ corresponde a la vivienda. Por ello, si el mismo residiese en Asturias su cuota líquida se quedaría por encima de 100.000€ puesto que a pesar de beneficiarse de las reducciones correspondientes a la vivienda (cuya exención se encuentra entre el 95%-99%) y parentesco (exención de 300.000€ en los grados de vinculación más próximos) no cubren la totalidad de la base imponible. En cambio, si el sujeto habitase en Andalucía su cuota líquida sería nula puesto que las bonificaciones alcanzan prácticamente el 100% a tributar entre los grupos I y II de parentesco. Además, el gravamen de Asturias supera el 31% mientras que el de Andalucía no alcanza ni el 10%.⁶³

⁶² *Ibid.* p.17.

⁶³ *Bankinter, op cit* (Disponible en <https://www.bankinter.com/blog/lo-ultimo/impuesto-sucesiones-comunidades-autonomas-novedades#:~:text=En%20el%20caso%20de%20contribuyentes,superior%20al%2065%20por%20100>).

Asimismo, en la **Gráfica i** se observan las distintas cuotas líquidas entre las CCAA, evidenciando una vez más el trato dispar. Ahora bien, que sentido tiene que dentro de una misma nación un sujeto tribute 100.000€ más que otro por motivos de residencia debido a la cesión de competencias de las CCAA, cuyas bonificaciones quedan orientadas conforme la ideología política de la autonomía.

En definitiva, la aplicación de medidas por parte de las CCAA tiene como finalidad la atracción de inversión y riqueza a su territorio. Pues dichas bonificaciones al fin y al cabo discriminan a determinados ciudadanos por motivos políticos que favorecen a algunos sujetos respecto de otros en función de su residencia.⁶⁴

3.5.2 Discriminación entre residentes y no residentes de la nación

El sistema tributario español enuncia en sus artículos 6 y 7 LISD⁶⁵, la obligación personal y la real, motivando esta última una diferencia de trato hacia extranjeros con bienes en España. Así, esta situación, conocida como discriminar, queda definida por la RAE, como:

“Dar trato desigual a una persona o colectividad por motivos raciales, políticos, de sexo, de edad, de condición física o mental, etc.”⁶⁶

Dicha palabra entra en controversia a razón del carácter descentralizado del estado español puesto que el ordenamiento estatal permite a las CCAA establecer desgravaciones fiscales siempre que estas sean compatibles a la CE y normativa comunitaria.⁶⁷ De esta manera, las CCAA gozarán de numerosas competencias

⁶⁴ Campos Martínez, Y.A., *op cit*, p. 21.

⁶⁵ VID. Conforme a la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

Artículo 6, “1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”

Artículo 7, “A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella”.

⁶⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., versión 23.6 en línea (disponible en <https://dle.rae.es> ; última consulta 18/03/22).

⁶⁷ García de Pablos, J, F, *op.cit*, p.8.

normativas, a excepción de la enmienda y extinción del tributo, que únicamente podrá ejercerlo el Estado.⁶⁸

Por lo cual, dicha cesión da origen a través de la Ley 29/1987, a la distinción entre residentes y no residentes en España. Pues, conforme los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009⁶⁹, los primeros, quedan beneficiados por las bonificaciones autonómicas pues se rigen. A diferencia de los segundos, que se les adjudica la ley estatal, siendo esta menos favorable que la autonómica.⁷⁰ Y, por ende, causando un contexto discriminatorio refrendado por el artículo 63 TFUE.⁷¹

En consecuencia, esta desemejanza de trato da pie a discriminaciones significativas que vulneran el principio fundamental relativo a la igualdad enunciado en el artículo 14 CE, que viene a decir que todas las personas tienen los mismos derechos y obligaciones ante la ley y deben ser tratados de forma equitativa e imparcial en todas las circunstancias, impidiendo así la subsistencia de privilegios a algunos de ellos.⁷²

No obstante, la legislación española actual no cumple con dicho mandato, contradiciendo así el derecho comunitario al velar por una discriminación no justificada, que en su momento fue cuestionada a través de la Sentencia Schumacker, destacando así *“las ventajas fiscales reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad”*.⁷³ Prohibida en el

⁶⁸ Sánchez, E., *op. cit.*, p. 7.

⁶⁹ *Vid.* La Ley 22/2009 establece en su artículo 32.2, *“se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos, residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:*

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

Además, en virtud de su artículo 48, queda reflejado el *Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*.

Ambos artículos 32 y 48, regulan el Régimen Común, puesto que los forales eximen de tributo a los no residentes.

⁷⁰ Sánchez, E., *op. cit.*, pág.12.

⁷¹ *Vid.* Artículo 63.1 TFUE *“En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”*.

⁷² Sánchez, E., *op. cit.*, p.8.

⁷³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el asunto Schumacker, de 14 febrero 1995 [versión electrónica- CURIA. Ref. Asunto C-279/93], (FJ 29), p.11.

artículo 18 TFUE, el cual establece que cualquier ciudadano perteneciente a un Estado miembro de la UE disfrutará de los derechos y libertades establecidos por el Tratado, sin discriminación por motivos de su nacionalidad. Ello viene a decir que ningún país perteneciente a la UE puede tratar a los ciudadanos de otros estados miembros de manera distinta a como trata a sus propios ciudadanos,⁷⁴ ya que con la promulgación del TFUE, queda equiparada la situación entre ciudadanos europeos y ciudadanos españoles. Pues todo sujeto con nacionalidad de un Estado miembro posee ambas nacionalidades, es decir, la correspondiente a su país y la nacionalidad europea, siendo ambas complementarias. Sin embargo, dicha situación agrava a un más el trato diferenciado entre europeos.⁷⁵

De este modo, queda demostrado el privilegio entre un residente español y otro de un Estado miembro, *“en la misma herencia cuyo causante residiera en la comunidad Valenciana, o cuyo inmueble sometido a tributación estuviera situado en dicha comunidad, un heredero residente en territorio español, podía aplicarse una bonificación del 99%, mientras que otro heredero, que no tuviera esta condición de residente, debía pagar el 100% de la cuota”*.⁷⁶ Por consiguiente, España incumple con la normativa comunitaria puesto que, no pueden llevar a cabo un trato tan dispar en la regulación de un impuesto nacional que repercuta perjudicialmente a determinados ciudadanos europeos amparados en una obligación real.⁷⁷

Ante dicha actuación desigual que entorpece la libre circulación de personas, la Comisión Europea interviene puesto que no hay objetividad en torno al criterio de residencia que se aplica y, por ende, afecta a los ciudadanos no residentes.⁷⁸

⁷⁴ Fernández Arribas, G. y Hermosín Álvarez, M., *op.cit*, p.983.

⁷⁵ Sánchez, E., *op. cit*, p.11.

⁷⁶ Puentes Moreno, A y López Pérez, A, “Discriminación en el ISD por la condición de la residencia o no en España. Responsabilidad patrimonial por violación del derecho comunitarios por un Estado Miembro”, *PWC*, p.2 (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2019/02/Discriminaci%C3%B3n-en-el-ISD-por-la-condici%C3%B3n-de-la-residencia-o-no-en-Espa%C3%B1a.-Responsabilidad-patrimonial-por-violaci%C3%B3n-del-derecho-comunitario-por-un-Estado-Miembro.pdf> ; última consulta 18/3/23).

⁷⁷ Sánchez, E., *op. cit*, p.11.

⁷⁸ Fernández Arribas, G. y Hermosín Álvarez, M., *op. cit*, p.983.

3.5.2.1 STJUE 3 de septiembre 2014: Asunto C-127/12

En esta sentencia de gran relevancia para España y otros países de carácter descentralizado, se da respuesta a la Comisión Europea ante la pasividad por parte del país de modificar la Ley 29/1987.⁷⁹

Precisamente, se pone en entredicho la violación de los artículos 21 y 63 TFUE y los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo,⁸⁰ por razón de la diferencia de trato fiscal entre residentes y no residentes al obstaculizar la libre circulación de capitales y personas de la UE. Cabe destacar que ante dicho dictamen la Comisión no pone en entredicho el carácter descentralizado entre la nación y sus CCAA, más bien subraya el criterio de conexión,⁸¹ puesto que los Tratados comunitarios deben prevalecer al sistema fiscal español.⁸²

Finalmente, el TJUE estima efectiva la restricción de movimientos de capitales al efectuarse distinción entre obligación personal y obligación real, resaltando de tal manera:

“constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la

⁷⁹ Sarmiento, D “Unión Europea: Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asunto Comisión/España (C-127/12, EU:C:2014:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.39,2015, p.146.

⁸⁰ *Vid.* Conforme el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea:

El artículo 21.1 establece, “*Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación*”.

El artículo 63 TFUE dispone, “*1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. 2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países*”.

Conforme al Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, su artículo 28.1 y 2 ordena, “*1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores entre los Estados miembros de las CE y los Estados de la AELC. 2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros de las CE y de los Estados de la AELC con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo*”.

En su artículo 40 queda asentado, “*En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales.*

⁸¹ STJUE, de 3 de septiembre de 2014 [versión electrónica- base de datos CURIA. Ref. C-127/12]. Fecha de última consulta: 18/03/23, (apartado 63).

⁸² *Ibid.* (apartado 40 y 41).

sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos”⁸³

Asimismo, se admite en determinadas situaciones actuaciones desiguales, siempre y cuando se encuentren amparadas en una razón de interés general. Por lo cual, se deduce no justificable discriminar por motivos de residencia o de nacionalidad, ni amparar la misma en la delegación normativa entre las CCAA, donde ya de por sí se dan diferencias. Pues a mayor descentralización, mayor desequilibrio y, por ende, mayor riesgo de incumplir la libertad de circulación de la UE y mayor discriminación por obligación real.⁸⁴

⁸³ *Ibid.* (apartado 57).

⁸⁴ Sarmiento, D., *op. cit.*, p.145.

3.6 APROBACIÓN DEL IMPUESTO PARA GRANDES FORTUNAS

A finales de 2022, quedó aprobado con vigencia temporal para el ejercicio 2023-2024, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, de carácter estatal, a través de la Ley 38/2022. Este tributo se aplica directamente a las personas físicas cuyo patrimonio neto exceda de los 3.000.000€. Ahora bien, en cuanto al propósito de este impuesto es doble: por un lado, aumentar la cantidad de fondos recaudados y, por otro, establecer una normativa armonizada en todas las regiones.⁸⁵ No obstante, la tributación de la riqueza no puede ser determinada por las necesidades financieras a corto o mediano plazo, ni por intereses regionales específicos.⁸⁶

Así pues, dicho tributo se implementa en todo el territorio nacional sin posibilidad de ser transferido a las CCAA, ya que surge como respuesta del gobierno central a las bonificaciones ofertadas por las CCAA lideradas por la oposición como el caso de Madrid y Andalucía, siendo estas de las más afectadas.⁸⁷ Por otro lado, el propósito del gobierno es percibir unos 1.500 millones de euros anuales, impactando así en las rentas de más de 23.000 contribuyentes.⁸⁸ Asimismo, durante el 2022, la recaudación general de ingresos tributarios ingresó más de 239.000 millones de euros, superando la marca histórica colectada en el 2021 y se prevé que la recaudación crezca en el próximo curso superando los 262.000 millones de euros, mediante la creación de nuevos impuestos como el mencionado.⁸⁹

Sin embargo, que sentido tiene establecer nuevos tributos que aumentan el recaudamiento, si ello va a dar lugar: a una mayor inseguridad jurídica como consecuencia de la inestabilidad política, al aumento de nuevas prácticas de evasión fiscal y, por ende, mayores disparidades de trato entre los ciudadanos. De hecho, en Francia hace unos años fue promulgado un impuesto similar, denominado Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas, cuyo efecto no fue para nada el esperado puesto que

⁸⁵ Carmona, C., “Las claves del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Garrigues. News Letters Empresa Familiar*, 2023, p.9.

⁸⁶ Campos Martínez, Y.A., *op cit*, p.22.

⁸⁷ Carmona, C., *op cit*, p.10.

⁸⁸ Díaz, E., “Cinco opciones legales para escapar del impuesto a las grandes fortunas”, *El Economista*, 29 enero 2023. (disponible en <https://www.eleconomista.es/legal/noticias/12126208/01/23/Cinco-opciones-legales-para-escapar-del-impuesto-a-las-grandes-fortunas.html>).

⁸⁹ La Información “Hacienda logra una recaudación récord hasta noviembre por el alza de los precios”, *La Información*, 8 de enero 2023. (Disponible en <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/hacienda-logra-recaudacion-record-hasta-noviembre-alza-precios/2879402/>).

la cantidad recaudada por el tributo fue inferior a la mitad de lo esperado en los presupuestos francesas. Por tanto, ¿qué se espera del sistema tributario español?, si su país vecino fracasó aún contando con un sistema mucho más fuerte y consolidado que el español.⁹⁰

⁹⁰ Campos Martínez, Y.A., *op cit*, p.25.

CAPITULO 4: PERSPECTIVAS DE FUTURO

4.1 ¿SUBSISTENCIA DEL ISD?

4.1.1 Argumentos a favor de la subsistencia del ISD

Se trata de un tributo de gran trayectoria histórica que remonta a la época romana y persiste en la actualidad para favorecer la igualdad de oportunidades puesto que *“las herencias y donaciones desempeñan un papel importante en la persistencia de la riqueza entre generaciones”*. Por tanto, dicho gravamen se trata de un tributo equitativo que estrecha las concentraciones de riqueza en transmisiones gratuitas que para el sujeto no suponen ningún coste de oportunidad. Así pues, España, cuenta con un tipo progresivo para gravar el ISD, con el objetivo de disminuir considerablemente la capacidad de los hogares para acumular riqueza a lo largo del tiempo. Por lo cual, el monto total que recibe el beneficiario disminuye y, por tanto, dicha razón lo motiva a trabajar y ahorrar.⁹¹

De acuerdo con el principio de equidad vertical y al artículo 31 CE, los contribuyentes que poseen una mayor capacidad económica deben asumir una carga tributaria proporcionalmente más alta. Ello justifica que dicho impuesto tenga un gravamen mayor al de rentas de trabajo, ya que los destinatarios del ISD pueden encontrarse en una situación más favorecedora que aquellos perceptores de rentas de trabajo, puesto que ven aumentado su patrimonio sin esfuerzo alguno.⁹² Sin embargo, *“un aumento del 1% en el tipo impositivo marginal reduce los patrimonios entre 0,1% y 0,2%”*, por lo tanto, los efectos negativos que este impuesto puede generar a las familias cuentan con una magnitud insignificante. Asimismo, conforme al CC, determinados familiares tienen derecho a recibir parte del patrimonio del donante en virtud de herencia forzosa y por ello, estos sujetos gozarán de exenciones o bonificaciones más elevadas que el resto de las relaciones de parentesco. Por otro lado, este impuesto estimula las donaciones benéficas al estar exentas, aunque este hecho debe estar controlado ya que en determinadas ocasiones el fin no es ayudar sino evadir el impuesto.⁹³

Por consiguiente, respecto a la doble imposición que se le achaca al ISD, se debe destacar que lo que prevalece ante estas situaciones son los porcentajes reales de impuestos, y no

⁹¹ OECD (2021), *Inheritance Taxation in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, No. 28, OECD Publishing, Paris, 2021, s.p.

⁹² Navau Martínez-Val, M.P, *op cit*, pp. 208-209.

⁹³ OECD, *op cit*, s.p.

la cantidad de veces que los ingresos o bienes están sujetos a tributación. En otras palabras, el impuesto sólo es tributado una vez cuando es recibido por el beneficiario.⁹⁴ En definitiva, el ISD tiene un propósito beneficioso en términos de eficiencia económica, ya sea mediante la corrección de desigualdades de riqueza o como una forma de gravar ingresos que de otra manera nunca estarían sujetos a impuestos. Puesto que la concentración de riqueza entre unos pocos implica consecuencias peligrosas en la sociedad y democracia, debido a la enorme brecha que distinguiría entre ricos y pobres, afectando ello a las decisiones políticas y, por ende, a una mayor influencia de los intereses de los ricos. Además, a mayor concentración de riqueza mayor desigualdad en el acceso a oportunidades y recursos, generando malestar social y tensiones entre las diferentes clases sociales.⁹⁵

4.1.2 Argumentos en contra de la subsistencia del ISD

Es un tributo que se basa en la cantidad total legada por el donante en lugar de analizar la cantidad de riqueza recibida y ello provoca problemas de liquidez. Esta situación origina dificultades transcendentales a los contribuyentes puesto que, si no cuentan con suficiente liquidez y, en consecuencia, no pueden hacer frente al impuesto, son sancionados con elevados intereses al no pagar a tiempo. Asimismo, también tiene un efecto perjudicial en la motivación empresarial de los sucesores y en la pervivencia de las empresas familiares, debido a que dicho tributo repercute significativamente en la decisión de vender o mantener la empresa en la familia a causa de la necesidad de contar con liquidez. No obstante, España es uno de los países de la OCDE que permite el pago a plazos siempre que el donatario demuestre el detrimento financiero que causaría el pago de dicho tributo o la imposibilidad de hacer frente al monto total.⁹⁶ Aún así, los intereses de demora encarecen el impuesto y queda demostrado con los siguientes ejemplos:

“Si una persona recibe 30.000 euros y pide una prórroga de seis meses deberá pagar intereses de demora por dicho periodo. Supongamos que estos seis meses representan un total de 180 días. Para calcular el total de intereses será necesario conocer cuál es el interés de demora, que en 2020 se fija en el 3,75% anual. Por lo tanto, para una deuda de 30.000 euros con demora de 180 días los

⁹⁴ OECD, *op cit*, s.p.

⁹⁵ Navau Martínez-Val, M.P, *op cit*, pp. 193-196.

⁹⁶ OECD, *op cit*, s.p.

*intereses ascenderían a 554,79 euros”. Ahora bien, si pasados esos meses sigue sin poder hacer frente y solicita un fraccionamiento, la duración variará según la CCAA. Supongamos que se da la circunstancia en Madrid, por lo tanto “**pide un fraccionamiento de cinco anualidades para la misma deuda, es decir, de 30.000 euros, los intereses serán mucho mayores. En concreto, si tomamos como referencia el interés de demora del 3,75% para todos los años, los herederos deberían pagar 1.125 euros en intereses por cada año de demora, lo que daría lugar a más de 5.600 euros en total**”⁹⁷*

Por otro lado, y conforme el criterio de equidad horizontal, no deberían darse discrepancias en la carga tributaria de aquellos sujetos en situaciones similares, independientemente de si reciben transferencias de otros en forma de ingresos, donaciones o herencias. Puesto que hoy en día, el ISD disminuye de manera directa la acumulación de riqueza a lo largo del tiempo entre las generaciones. Por esta razón, uno de los principales argumentos en contra de los impuestos de herencia es que las personas pueden buscar formas de reducir el monto de impuestos que deben pagar, mediante la utilización de estrategias legales para planificar su sucesión de manera eficiente y minimizar la carga tributaria a través de una planificación fiscal. Estas estrategias implican la transferencia de activos de manera anticipada mediante donaciones, conversión de bienes en activos que gozan de exenciones fiscales tales como, bienes empresariales y agrícolas, el uso de fideicomisos o deducción de legados benéficos, patrimonios en paraísos fiscales, entre otras.⁹⁸

De hecho, otro argumento opuesto al impuesto versa sobre la doble imposición relativa a la riqueza adquirida puesto que aquellos salarios y ahorros que dan lugar a la acumulación de capital ya han sido previamente objeto de gravamen por los donantes. Por lo cual, que necesidad hay de volver a gravar aquello que ha sido acumulado y pagado durante la vida del donante. Esta situación da origen a efectos desfavorables en cuanto a eficiencia debido a la disminución de los donadores para ahorrar. De modo que las normas de sucesión forzosa pueden tener un doble efecto, por un lado, exenciones a los grados de vinculación mas cercanos ofreciéndoles protección, pero por otro lado pueden limitar la capacidad del

⁹⁷ Infante, A., “El problema de aplazar el impuesto de sucesiones: pagarás más por la herencia”, *La Información*, 30 de septiembre 2020. (disponible en <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/impuesto-sucesiones-problema-herencia-pago-plazos/2816541/>).

⁹⁸ OECD, *op cit*, s.p.

donante para repartir su patrimonio de manera más amplia. Dado que favorece la congregación de bienes entre familiares más cercanos y, por ende, fomentando aún más la desigualdad en la riqueza, ya que “*el 10% más rico de los hogares posee la mitad de toda la riqueza de los hogares de media en los 27 países de la OCDE*”.⁹⁹

A pesar del establecimiento de un tipo progresivo en el ISD conforme el principio de equidad vertical, esta situación incentiva aún más la evasión fiscal de los afectados con el fin de evitar tipos impositivos tan elevados. Así pues, no tiene mucho sentido la baja cantidad de recaudación obtenida como se ha expuesto a lo largo del trabajo puesto que el detrimento que generan a las familias es mayor a la recaudación que supone al Estado Español. De hecho, a nivel mundial, sólo Bélgica, Japón, Francia y Corea obtienen unas rentas en el ISD que rebasan el 1% de la fiscalidad total, por tanto, el problema no solo se da en España y su carácter descentralizado.¹⁰⁰

No obstante, España es el país con el gravamen más elevado del mundo puesto que el ISD puede llegar a tributar en su tipo máximo a un 81,6%¹⁰¹. Por dicho motivo, se trata de uno de los impuestos menos populares y más perjudiciales para aquellos sujetos con elevados patrimonios de bienes inmuebles, pero sin apenas liquidez. Puesto que, a pesar de argumentar la existencia del impuesto en la igualdad de oportunidades y desigual distribución de la riqueza. La existencia de este supone un trato dispar entre aquellas familias que pueden efectuar una planificación fiscal y aquellas que viven prácticamente al día como en el caso de las clases medias, que no podrán hacer frente al tipo de gravamen correspondiente.¹⁰²

4.2 REFORMA DEL ISD

El problema del ISD tiene origen en la cesión normativa puesto que se plantean indebidamente las capacidades normativas entre las CCAA y a su vez entre los países, incentivando ello mayores desigualdades. Así como una percepción pública negativa como consecuencia de apreciaciones incorrectas e inexactas. Por tal motivo, si se proporcionase información acerca de la desigualdad, la población sería mucho más

⁹⁹ OECD, *op cit*, s.p.

¹⁰⁰ OECD, *op cit*, s.p.

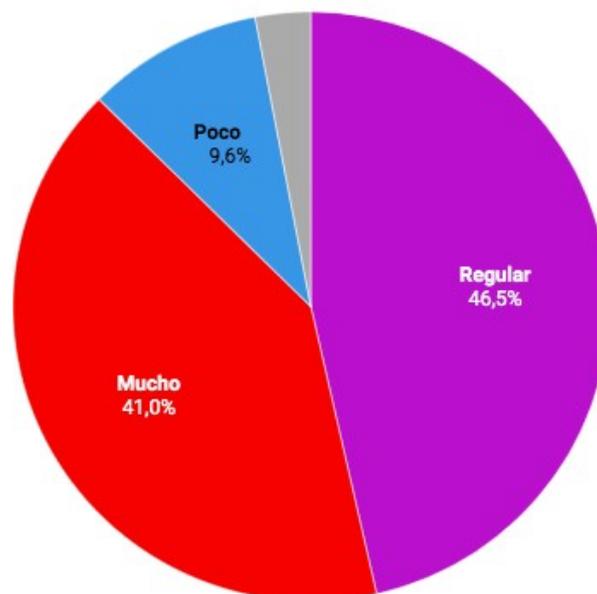
¹⁰¹ Confianza “España tiene el impuesto de sucesiones más alto del mundo”, *Confianza*, 6 de julio 2022. (disponible en <https://www.confianza.es/actualidad/espana-tiene-el-impuesto-de-sucesiones-mas-alto-del-mundo/>).

¹⁰² OECD, *op cit*, s.p.

consciente y, por ende, los contribuyentes apreciarían el ISD como una herramienta legítima. Dado que, facilitar información al pagador sobre la riqueza heredada y desigualdad encarna un papel trascendental en la opinión popular de la ciudadanía y sus posibles evasiones fiscales.¹⁰³ Ello, se respalda en el juicio de los españoles ya que, en virtud de una encuesta publicada por el CIS a lo largo del verano de 2022, “la mayoría de los españoles están a favor de la recaudación de impuestos para sostener los servicios públicos, pero creen que el sistema tributario no es justo y que no combate lo suficiente el fraude fiscal”. Sin embargo, resulta contradictorio el resultado ofertado en la ¡Error! No se encuentra el origen de la referencia., puesto que únicamente el 10% de los ciudadanos consideran que se pagan pocos impuestos en España.¹⁰⁴

¿Diría Ud. que lo que los/as españoles/as pagamos en impuestos es mucho, regular o poco?

■ Regular ■ Mucho ■ Poco ■ NS/NC



Gráfica ii. ¿Pagan muchos impuestos los españoles?

Fuente: El Debate, 2022

Por tal razón, es evidente que la situación actual es insostenible y debe reformularse mediante una reforma estructurada que cambie de lleno la opinión popular y evite la evasión fiscal, puesto que la derogación de dicho tributo solo agravaría la situación, pero

¹⁰³ OECD, *op cit*, s.p.

¹⁰⁴ Pérez, J.R., “¿Pagamos demasiados impuestos? Esto es lo que piensan los españoles”, *El Debate*, 3 de octubre de 2022. (disponible en https://www.eldebate.com/economia/20221003/pagamos-demasiados-impuestos-esto-piensen-espanoles_63257.html).

bajo una denominación distinta. Por lo que, conforme establece el libro publicado en 2021 por la OCDE, una reforma trazada de manera adecuada deberá abordar los siguientes aspectos amparados en la equidad, eficiencia y correcta administración:¹⁰⁵

- Velar por una armonización entre la fiscalidad de los países y CCAA mediante acuerdos de intercambio de información que velen por la transparencia y coherencia.
- Rebajar las disimilitudes de trato entre los parientes de próximo grado de vinculación y los lejanos para evitar la acumulación de riqueza en unos pocos y así, aumentar la equidad horizontal del tributo. Puesto que esta circunstancia, estimula a los donantes a distribuir su patrimonio entre mas sujetos.
- Trato privilegiado a la vivienda principal, debido a lo expuesto anteriormente relacionado con problemas de liquidez y es que las familias más perjudicadas son las de clase media que cuentan con bienes inmuebles, pero les falta solvencia. Por lo que, dicha medida disminuiría uno de los problemas más populares del ISD, la liquidez y a su vez, la evasión fiscal.
- Permitir un pago fraccionado siempre y cuando se den una serie de circunstancias que pongan en peligro la economía familiar. Estas prórrogas deberán aprobarse exentas de intereses en los supuestos más delicados para así dar cierto periodo de adaptación a los contribuyentes. Ya que es evidente, que por mucho que sea beneficiario de una transmisión gratuita no podrá hacer frente al gravamen a corto plazo.

4.3 REFLEXIÓN & CONCLUSIÓN

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se trata de uno de los tributos con mayor trayectoria histórica pues se remonta a la época romana, en concreto al año 6 d.C mediante la creación de la *vigesima hereditatium*. Ahora bien, su nacimiento en España tuvo lugar con la aprobación de la Real Cédula de 1798. En el presente se trata de un impuesto estatal y de gran controversia, amparado en la Ley 29/1987, por lo que parte de su contenido a nivel estatal se encuentra en desuso. Más aún tras la cesión a través de la Ley 30/1983, donde fueron transferidos determinados tributos a las autonomías. No obstante, con el paso de los años, estas competencias han ido evolucionando hasta llegar a la actual Ley

¹⁰⁵ OECD, *op cit*, s.p.

22/2009, donde el Estado es responsable de la regulación mientras que las CCAA se encargan de la gestión y liquidación, soportando una mayor responsabilidad fiscal.

Este impuesto se caracteriza por gravar las ganancias patrimoniales obtenidas sin contraprestación alguna por parte de las personas físicas conforme enuncia el artículo 1 LISD. Así su estructura quedará definida conforme al tipo de transmisión gratuita (herencia, donación o beneficiario de contrato de seguro) y, por ende, el hecho imponible definirá el sujeto pasivo, devengo, BI, BL y cuota íntegra.

Por consiguiente, el ISD tributará en función del monto total de bienes o derechos adquiridos conforme las reducciones y deducciones correspondientes al grado de parentesco entre el adquirente y transmitente. De modo que dicho tributo se caracteriza por su carácter directo (únicamente está obligado al pago el sujeto pasivo), personal, subjetivo, progresivo (pues a mayor valor de bienes o activos mayor será la BL y por tanto, mayor tasa impositiva), instantáneo y exigible (ya que solo se solicitará el pago una vez la transmisión sea efectiva), cedido (no se debe obviar el artículo 139.1 CE, que garantiza los mismos derechos y deberes de los ciudadanos españoles) e incompatible con otros tributos como el IRPF y compatible con muchos otros, de hecho España es de los pocos países a nivel mundial que tributa tanto por IP como por ISD.

A pesar de ello, el gravamen queda amparado en todo momento en la responsabilidad por parte del Estado de redistribuir toda aquella riqueza que aumente el patrimonio de manera gratuita sin obviar los mínimos salvaguardados por la CE, tales como: el artículo 31 que vela por el sostenimiento de los gastos públicos, el artículo 33.2 que protege la herencia de cada sujeto y el artículo 39.1 CE donde los poderes públicos garantizan la protección social, económica y jurídica de los ciudadanos.

Ahora bien, la controversia del ISD tiene origen en la cesión normativa pues a pesar de que el ámbito territorial definido en el artículo 2.1 LISD, distingue entre 2 regímenes, el Foral y el Común. La polémica queda iniciada con el nacimiento de disparidades dentro del Régimen Común, pues España se trata de un país con carácter descentralizado y estado miembro de la UE. Por tanto, debe acatar la CE, leyes estatales, tratados y libertades comunitarias. Sin embargo, dicha cesión y libertades autonómicas entra en conflicto con la libre circulación de capitales ya que pone en detrimento el principio de igualdad y seguridad jurídica al no velar por un trato justo y proporcional de los

ciudadanos por motivos territoriales. Puesto que la desigual presión fiscal entre las autonomías de Régimen Común da lugar a:

- **Inseguridad jurídica**, como consecuencia de ausencia de normas claras y la delegación desequilibrada y excesiva de capacidades normativas por parte del gobierno central.
- **Inestabilidad insostenible a nivel estatal**, ocasionado ello un evidente conflicto entre el gobierno central y los distintos gobiernos autonómicos. Como se ha mostrado tras la reciente aprobación del Impuesto para Grandes Fortunas, siendo una respuesta del gobierno central hacia aquellas autonomías que han bonificado al completo el IP, impactando así en más de 23.000 contribuyentes con el objetivo de recaudar unos 1.500 millones de euros anuales y seguir así el camino hacia fracaso como sucedió con nuestro país vecino, Francia.
- **Discriminación subjetiva por razón de territorio**. Demostrando ello, que cada autonomía actúa como si se tratase de un país distinto.

Por otro lado, respecto a la recaudación del tributo, esta se encuentra en detrimento sobre todo en los últimos años. En efecto, el ISD en ninguna autonomía llega alcanzar el 4% de la recaudación total. Sin embargo, el mismo afecta al ahorro y consumo de las familias, donde en ocasiones no pueden hacer frente al gravamen por falta de liquidez, provocando dicha situación un detrimento en el patrimonio y riqueza de las familias debido a los altos intereses de demora que deben hacer frente. Vulnerando ello al principio de capacidad económica y no confiscatoriedad ya que dicho perjuicio sobrepasa el propósito de sustentar los gastos públicos conforme el interés general de los ciudadanos. Pues es obvio que a corto plazo estos sujetos no podrán hacer frente al tributo y no les quedará otra opción que vender parte del activo ya que conforme pase el tiempo los intereses a devengar aumentarán. Aún así, el ISD continúa perdurando en el tiempo por motivos de índole política y social independientemente de que el detrimento familiar que ocasionan es mayor a la recaudación. Asimismo, queda evidenciado que aquellas CCAA gobernadas por partidos progresistas presentan un gravamen más rígido que aquellas comunidades dirigidas por gobiernos conservadores, cuyo propósito se centra en atraer inversión y generar riqueza.

No obstante, no es posible llevar a cabo una comparativa estatal del tributo pues cada autonomía cuenta con un PIB, renta per cápita totalmente diferentes. El claro ejemplo, se

evidencia entre Barcelona y Canarias puesto que la primera autonomía cuenta con la renta per cápita más alta y, por ende, los mayores ingresos del tributo (695 millones de euros en 2021). A diferencia de Canarias, cuya recaudación en ese mismo año fue en torno a 23 millones. Por lo cual queda amparado la igualdad constitucional al permitir un trato conforme a la capacidad económica de cada autonomía. No obstante, una mayor descentralización en el ámbito fiscal da origen a un mayor desequilibrio regional, incentivando ello al incumplimiento del principio de libre circulación y, por ende, a una discriminación efectiva entre los ciudadanos de diferentes regiones tanto en ámbito nacional como internacional.

Por un lado, en relación con la discriminación nacional relativa a la disparidad entre regímenes comunes, es totalmente injusto que un ciudadano español por razón de residencia quede beneficiado por unas reducciones o deducciones. Así, un sujeto que hereda en Madrid se encuentra en una situación mucho más beneficiosa que aquel que reside en Asturias. Pues el madrileño se ha visto beneficiado recientemente por la inclusión de una bonificación más amplia hasta el III grado de parentesco, en concreto de un 25%. En cambio, el asturiano se encuentra desfavorecido al contar con reducciones y bonificaciones resguardadas en requisitos mucho más estrictos. Por otro lado, relativo a la discriminación entre no residentes en España, se incumple el TFUE, en concreto el artículo 18 del mismo. Pues dichos sujetos se verán respaldados por la legislación estatal del ISD, la cual es mucho más perjudicial que la autonómica. Sin embargo, esta situación queda revertida con la promulgación de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, donde se resalta que ningún país perteneciente a la UE puede tratar a los ciudadanos de otros estados miembros de manera distinta porque estos son nacionales y europeos simultáneamente. Y por dicho motivo, no es posible la distinción de trato a la hora de tributar el ISD entre la obligación personal y real de los sujetos pasivos, extendiéndose dicha cláusula a países terceros.

Ahora bien, la supresión del tributo implicaría una enorme amenaza a la democracia y sociedad pues focalizaría la riqueza entre unos pocos sujetos, ampliando las desigualdades sociales y brechas entre pobres y ricos. Debido a que la finalidad de este tributo es alcanzar la equidad fiscal. Por tanto, es notoria la insostenibilidad del sistema fiscal español de modo que la alternativa más conveniente a corto plazo sería la aprobación de una reforma del ISD, que contemplase las siguientes situaciones:

- I. Nuevo planteamiento de un sistema fiscal justo pues gran parte de los españoles están dispuestos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero consideran que el pago de estos gravámenes excede su capacidad económica.
- II. Cambio de percepción negativa mediante el conocimiento a los ciudadanos del destino del impuesto y la relevancia sobre la redistribución de la riqueza debido a los nocivos efectos a la sociedad.
- III. La no implementación de medidas fiscales como soluciones financieras a corto plazo, como el caso de la reciente aprobación del Impuesto para Grandes Fortunas.
- IV. Velar por una Administración mucho más colaborativa como en otros países. En efecto, conforme ALEJANDRO DEL CAMPO, en España *“Hacienda es un heredero más, un heredero forzoso, una especie de legitimario. Y si no se trata de herencias entre familiares directos, Hacienda puede ser el heredero principal”*¹⁰⁶

En definitiva, la falta de armonización, complejidad y carácter político del ISD han generado polémica a lo largo de los años. A pesar de ello, el impuesto sigue siendo un instrumento fundamental para redistribuir la riqueza. Por lo cual, es imprescindible la continuidad del debate sobre la reforma de este, siempre que dicha renovación garantice la igualdad, seguridad jurídica, no confiscatoriedad, progresividad y capacidad económica para toda la ciudadanía independientemente de su lugar de residencia.

¹⁰⁶ Faes, I., “España mantiene el mayor Impuesto sobre Sucesiones con tasas que alcanzan hasta el 81,6%”, *El Economista*, 29 de junio 2021. (disponible en <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/11297132/06/21/Espana-mantiene-el-mayor-Impuesto-sobre-Sucesiones-con-tasas-que-alcanzan-hasta-el-816.html>).

BIBLIOGRAFÍA:

Legislación:

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (Gaceta de Madrid, núm.206, de 25/07/1889)

Ley disponiendo que el impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes se realice con estricta sujeción a la Ley de 2 de abril de 1900, con las modificaciones que se indican (Gaceta de Madrid núm. 365, de 31 de diciembre de 1910, páginas 793 a 795)

Real Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE núm. 118, de 18 de mayo de 1967, páginas 6640 a 6671)

Constitución Española (BOE núm.311, de 29/12/1978)

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm.236, de 01/10/1980)

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOE 19 de diciembre de 1987)

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 275, de 16/11/1991)

Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las CCAA (BOE núm. 313, de 28 de diciembre de 1996, páginas de 38648 a 38652)

Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (BOE núm. 315, de 31 de diciembre de 1996, páginas 39064 a 39084)

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE núm.313, de 31 de diciembre de 2001, páginas 50383 a 50419)

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 («BOA» núm. 128, de 28/10/2005)

Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado (BOCT, núm. 128, de 02/07/2008)

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 (BOE núm.77, de 23 de abril de 2009, páginas 7793 a 7807)

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y de Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 305, de 19/12/2009)

Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versiones consolidadas. Protocolos. Anexos. Declaraciones anejas al Acta Final de la Conferencia intergubernamental que ha adoptado el Tratado de Lisboa («DOUE» núm. 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 1 a 388 (388 págs.))

Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (BOE núm.165, de 8 de julio 2010, páginas 60037 a 60066)

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 (BOCM núm.255, de 25/10/2010)

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 («BORM» núm. 24, de 31 de enero de 2011 «BOE» núm. 144, de 17 de junio de 2011)

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 (DOG, núm. 201, de 20/10/2011, BOE núm.279, e 19/11/2011)

Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, que aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (BOCL, núm.180, de 18/09/2013)

Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha (DOCM núm.232, de 29/11/2013, BOE núm. 35, de 10/02/2014)

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 (BOPA núm. 251, de 29/10/2014, BOE núm. 29, de 03/02/2015)

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 (BOE» núm. 289, de 28 de noviembre de 2017, páginas 114931 a 114973)

Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado (DOE, núm.99, de 23/05/2018, BOE núm. 148, de 19/06/2018)

Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras y administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente (BOE núm.155, de 2 de junio 2020, páginas 36351 a 36516)

Decreto Legislativo 1/2021, de 18 de junio, del Consell de aprobaci3n del texto refundido de la Ley de ordenaci3n del territorio, urbanismo y paisaje («DOGV» n3m. 9129, de 16/07/2021)

Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Aut3noma de Andaluc3a (BOJA n3m. 206, de 26/10/2021, BOE n3m. 263, de 03/11/2021)

Ley 7/2022, de 24 de octubre, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, para incrementar la bonificaci3n aplicable a los parientes colaterales de segundo o tercer grado por consanguineidad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (BOCM n3m.256, de 27 de octubre de 2022)

Jurisprudencia:

Sentencia del Tribunal Constitucional n3m. 150/1990, de 4 de octubre [versi3n electr3nica- BOE. Ref. RTC1990/150]. Fecha de la 3ltima consulta: 18/03/2023

Sentencia del Tribunal Constitucional n3m. 186/1993, de 7 de junio, Recurso de inconstitucionalidad 887/1986. [versi3n electr3nica-BOE. Ref. RTC1993/186]. Fecha de la 3ltima consulta: 18/03/23

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Uni3n Europea sobre el asunto Schumacker, de 14 febrero 1995 [versi3n electr3nica- CURIA. Ref. Asunto C-279/93]. Fecha de la 3ltima consulta: 18/03/2023

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Uni3n Europea, de 3 de septiembre de 2014 [versi3n electr3nica- base de datos CURIA. Ref. C-127/12]. Fecha de 3ltima consulta: 18/03/2023

Obras doctrinales:

Aparicio P3rez, A., “Grav3menes Sucesorios: Aplicaci3n en el 3mbito estatal, auton3mico y local”, *Dykinson*, Madrid, 2014

Etap3 Rodriguez, F., La reforma tributaria de 1845, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1971, Portillo Navarro, M, “*Evoluci3n del sistema impositivo espa3ol desde 1845 hasta la reforma tributaria silenciosa de Flores Lemus*”, *Anales de Derecho*, n3mero 15, 1997

Lasarte 3lvarez, J.,” Reflexi3n sobre el impuesto de sucesiones” en Ramos Prieto, J. (dir.), La tributaci3n de las sucesiones transfronterizas en Espa3a y en la Uni3n Europea, Macarro Osuna, J.M. y Mart3n Rodr3guez, J.M., (coord.), Aranzadi, Navarra, 2018

Manzano Silva, E. “¿Tiene futuro el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?”, *Tirant Lo Blanch*, Madrid, 2020, p3ginas 23-224.

Mart3n, J., Berdud, J., Garc3a, B. & Moyano, O., “El impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Tirant Lo Blanch*, Madrid, 2015, p3ginas 13-206

Navau Mart3nez-Val, M.P., “El impuesto de sucesiones: ¿Un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias”, *Dykinson*, Madrid, 2015.

Recursos de internet:

Bankinter, “Novedades del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 2022 por Comunidades Autónomas”, *Bankinter*. Blog de economía y finanzas Bankinter, 28 de julio 2022. (Disponible en <https://www.bankinter.com/blog/lo-ultimo/impuesto-sucesiones-comunidades-autonomas-novedades#:~:text=En%20el%20caso%20de%20contribuyentes,superior%20al%2065%20por%20100.>)

Barberán Lahuerta, M.A y Trueba Cortés, C., “La propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comisión Lagares: una aplicación al caso de la Comunidad Autónoma de Aragón”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n.2, 2018, pp. 1-117. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6368009>

Barragué Calvo, B y Martínez Sánchez, C., *El impuesto sobre sucesiones como medio para conseguir una mayor igualdad de oportunidades*, Fundación Alternativas, 2016, pp.7-58. Disponible en: <https://www.fundacionalternativas.org/estudios-de-progreso/documentos/documentos-de-trabajo/el-impuesto-sobre-sucesiones-como-medio-para-conseguir-una-mayor-igualdad-de-oportunidades>

Campos Martínez, Y.A., “A vueltas con la imposición patrimonial: la propuesta de un impuesto sobre las grandes fortunas. Algo cambia y todo sigue igual”, *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. 176(3), septiembre 2020, pp 11-51. Disponible en: <https://ideas.repec.org/a/hpe/crotri/y2020v176i3p11-51.html>

Carmona, C., “Las claves del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Garrigues. News Letters Empresa Familiar*, 2023, pp. 9-11. Disponible en: https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/newsletter_empresa_familiar_-_febrero_2023.pdf

Confianz, “España tiene el impuesto de sucesiones más alto del mundo”, *Confianz*, 6 de julio 2022. (disponible en <https://www.confianz.es/actualidad/espana-tiene-el-impuesto-de-sucesiones-mas-alto-del-mundo/>)

Cuesta Cabot, G., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la reforma necesaria”, *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.77-78, 2021. Disponible en: https://diariolaley.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAIAEAAC2PT2vDMAzFP818CZSspRk9-JLmMhijbGF32dYSDcfqZCVrvv3cP4KHnuDph_Q7o6w9XtT2Ag5-uForzyKYz5wyOIoUIFTfMBUHYvKaOK1TSc9oFFy29dOLfy7aGvA6Q-zY293V04I9OFsbloDSrsUpK8QPzLY5mDzy3zssNIASpxbkzqQQbNfXpXbbQ7NvzIKSS8B-0YBJ0Yw0jG9Fes9nBPHjCQa0r4k88Qby-WIiOIxHDnj7DUVYTigT5SvrsdTOqgXsNH3eZuNj6R0oHiFiCo-T_gG-fi7eIwEAAA==WKE

Díaz, E., “Cinco opciones legales para escapar del impuesto a las grandes fortunas”, *El Economista*, 29 enero 2023. (disponible en <https://www.eleconomista.es/legal/noticias/12126208/01/23/Cinco-opciones-legales-para-escapar-del-impuesto-a-las-grandes-fortunas.html>)

Expansión “PIB de las Comunidades Autónomas”, *Expansión*. (disponible en: <https://datosmacro.expansion.com/pib/espana-comunidades-autonomas> ; última consulta: 18/03/2023)

Faes, I., “España mantiene el mayor Impuesto sobre Sucesiones con tasas que alcanzan hasta el 81,6%”, *El Economista*, 29 de junio 2021. (disponible en <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/11297132/06/21/Espana-mantiene-el-mayor-Impuesto-sobre-Sucesiones-con-tasas-que-alcanzan-hasta-el-816.html>)

Fernández Arribas, G. y Hermosín Álvarez, M., “Los obstáculos de la regulación española sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *Derecho Comunitario Europeo*, n.49, 2014, pp. 973-995. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4919636>

García de Pablos, J, F. (2009). *ISD problemas constitucionales y comunitarios* (tesis doctoral), págs. 5-595. Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2009_20.pdf

Gutiérrez Bengoechea, M. (2020). Tributación del seguro de vida en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y los puntos de conexión territorial internos e internacionales. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, (442), pp.67-90. Disponible en: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3555>

Huesca Boadilla, R., “El principio de igualdad en la partición hereditaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y las competencias normativas de las comunidades autónomas de régimen común en relación con dicho impuesto”, *Boletín Informativo Tributario*, n.267, mayo 2022, pp.8-44. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8540678>

Infante, A., “El problema de aplazar el impuesto de sucesiones: pagarás más por la herencia”, *La Información*, 30 de septiembre 2020. (disponible en <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/impuesto-sucesiones-problema-herencia-pago-plazos/2816541/>)

La Información, “Hacienda logra una recaudación récord hasta noviembre por el alza de los precios”, *La Información*, 8 de enero 2023. (disponible en <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/hacienda-logra-recaudacion-record-hasta-noviembre-alza-precios/2879402/>)

López-Rendo Rodríguez, C., “De la Vicesima Hereditatum al impuesto sucesorio en el derecho español”, *Revista Internacional de Derecho Romano*, n.14, 2015, pp.188-270. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5058875>

Marín Benítez, G., “Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio capacidad económica en la jurisprudencia TC”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.50, 2018, pp. 38-47. Disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6293/documento/art03.pdf?id=8507&forceDownload=true>

Marín, A., “Impuesto de sucesiones: la verdad en números”, *Expansión*, 28 de enero 2022. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2022/01/28/61f3e590468aeb91018b46c4.html>

Martín Moreno, J. L. (2020). Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Teoría & Derecho. Revista De Pensamiento jurídico*, (01), pp. 169–190. Disponible en: <https://ojs.tirant.com/index.php/teoria-y-derecho/article/view/360/355>

Martín Rodríguez, J.M., *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones a la luz del principio de no confiscatoriedad*. [Comunicación en congreso]. Seminario de Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar, Sevilla, marzo 2015, pp. 1-14. Disponible en: https://www.researchgate.net/publication/282574085_EL_IMPUESTO_DE_SUCESIONES_Y_DONACIONES_A_LA_LUZ_DEL PRINCIPIO_DE_NO_CONFISCATORIEDAD_UNA_VISION_COMPARADA

Martínez Vázquez, J y Lago Peñas, S., “Desafíos pendientes de la descentralización en España: Suficiencia y Autonomía tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, Junta de Galicia, 2020, pp.245-274. Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/hp/2020_DesafiosDescentralizacion.pdf

Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2014). *Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*. pp.37-416. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-prensa/en%20portada/2014/documents/informe%20expertos.pdf>

OECD (2021), *Inheritance Taxation in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, No. 28, OECD Publishing, Paris, 2021. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>.

Pérez, J.R., “¿Pagamos demasiados impuestos? Esto es lo que piensan los españoles”, *El Debate*, 3 de octubre de 2022. (disponible en https://www.eldebate.com/economia/20221003/pagamos-demasiados-impuestos-esto-piensan-espanoles_63257.html)

Puentes Moreno, A y López Pérez, A, “Discriminación en el ISD por la condición de la residencia o no en España. Responsabilidad patrimonial por violación del derecho comunitarios por un Estado Miembro”, *PWC*, (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2019/02/Discriminaci%C3%B3n-en-el-ISD-por-la-condici%C3%B3n-de-la-residencia-o-no-en-Espa%C3%B1a.-Responsabilidad-patrimonial-por-violaci%C3%B3n-del-derecho-comunitario-por-un-Estado-Miembro.pdf> ; última consulta 18/3/23)

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., versión 23.6 en línea. Disponible en: <https://dle.rae.es>

Rodríguez Bereijo, A., “Sistema Tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista española de derecho constitucional*, n.36, 1992, pp. 9-70. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=79462>

Sánchez, E., “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea” *Revista de Estudios Jurídicos*, n.15, 2015, pp.973-995. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4919636>

Sarmiento, D “Unión Europea: Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asunto Comisión/España (C-127/12, EU:C:2014:2130), sobre el régimen de tributación de los

no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.39,2015, pp. 142-146. Disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4627/documento/u01.pdf?id=5779>

ANEXOS:

ANEXO DE GRÁFICAS

Gráfica i. Disparidad de trato en la tributación del ISD en España29

Gráfica ii. ¿Pagan muchos impuestos los españoles?41

ANEXO DE TABLAS

Tabla i. Notas esenciales del impuesto.....18

Tabla ii. Presupuestos Generales destinados al Ministerio22

Tabla iii. PIB de las distintas CCAA23

Tabla iv. Modificaciones legislativas ofertadas por las CCAA de Régimen Común25

Tabla v. Discriminación la diferencia entre residencia fiscal de residentes y no residentes en España28