



FACULTAD DE DERECHO

La descoordinación del Impuesto sobre  
Sucesiones y Donaciones en España:  
problemas actuales y retos de las  
competencias autonómicas sobre este tributo

Autor: Adrián Macho Curiel  
ICADE 5º E3-C  
Derecho Fiscal

Tutor: María Pilar Navau Martínez-Val

Madrid

Abril 2019

## **Resumen**

Este trabajo analiza la situación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España, incidiendo sobre aquellos aspectos que actualmente son más conflictivos del mismo, y las posibilidades de solucionarlos. Para ello, a través de una metodología descriptiva, se estudia la evolución del Impuesto, así como las diferencias normativas existentes actualmente entre Comunidades Autónomas, realizando también una crítica de las mismas.

Estas diferencias se estudian tanto a nivel puramente normativo como a través de un caso práctico, dejando clara la existencia de enormes desigualdades en las cuantías a pagar por un mismo hecho imponible dependiendo, entre otros, del lugar de residencia del causante, y poniendo de manifiesto una necesaria reforma de este Impuesto.

Teniendo en cuenta la multitud de propuestas de reforma que existen en la actualidad, es de vital importancia conocer cuáles son los aspectos que realmente suponen un problema, y cómo sería posible mitigarlos, pasando una gran parte de la respuesta a esta pregunta por una armonización mínima en todo el territorio nacional.

**Palabras clave:** Impuesto, sucesiones, herencia, donación, Comunidades Autónomas, Hacienda.

## **Abstract**

This paper analyzes the situation of Inheritance and Donations Tax in Spain, focusing on those aspects that are currently most controversial of the same, and the possibilities of solving them. For this, through a descriptive methodology, the evolution of the Tax is studied, as well as the regulatory differences currently existing between Autonomous Communities. Moreover, a criticism of them is made.

These differences are studied both at a purely normative level and through a practical case, making clear the existence of enormous inequalities in the amounts to be paid for the same taxable event depending, among others, on the place of residence of the deceased, and showing a necessary reform of this Tax.

Taking into account the various reform proposals currently on debate, it is vital to know which aspects really pose a problem, and how it would be possible to mitigate them, with a large part of the answer to this question being met by a minimum harmonization Throughout the national territory.

**Key words:** Tax, Inheritance, donation, Autonomous Communities, Spain.

## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>8</b>
<b>1.1. Antecedentes del tema</b>	<b>8</b>
<b>1.2. Justificación y objetivo del trabajo</b>	<b>9</b>
<b>1.3. Fuentes, metodología y estructura</b>	<b>9</b>
<i>1.3.1. Fuentes y metodología</i>	<b>10</b>
<i>1.3.2. Estructura</i>	<b>10</b>
<b>2. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA</b>	<b>12</b>
<b>2.1. Historia del Impuesto</b>	<b>12</b>
<i>2.1.1. Orígenes y evolución</i>	<b>12</b>
<b>2.2. Fundamento y características del Impuesto</b>	<b>15</b>
<i>2.2.1. Fundamento del Impuesto</i>	<b>16</b>
<i>2.2.2. Características del Impuesto</i>	<b>16</b>
<b>2.3. Normativa autonómica vigente en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones</b>	<b>20</b>
<i>2.3.1. Introducción y principales diferencias entre Comunidades Autónomas</i>	<b>20</b>
<i>2.3.2. Ejemplo práctico: diferencias en la tributación de una herencia en función del territorio</i>	<b>28</b>
<b>3. PROBLEMAS ACTUALES</b>	<b>31</b>
<b>3.1. La llamada eutanasia fiscal y la muerte a efectos fiscales</b>	<b>31</b>
<b>3.2. Incumplimiento de principios constitucionales: no confiscatoriedad</b>	<b>31</b>
<b>3.3. Incumplimiento de principios constitucionales: igualdad</b>	<b>35</b>
<b>3.4. Falta de cumplimiento de la función de distribución y consecución de igualdad efectiva en la sociedad</b>	<b>36</b>
<b>3.5. Doble imposición</b>	<b>38</b>
<b>3.6. Vulneración del Derecho Comunitario</b>	<b>38</b>
<b>3.7. Desigualdad territorial y distorsiones a la unidad de mercado</b>	<b>40</b>
<b>4. POSIBLES SOLUCIONES</b>	<b>41</b>

<b>4.1. Situación del Impuesto en Derecho Comparado</b>	<b>41</b>
<b>4.1.1. Impuesto sobre Porciones Hereditarias</b>	<b>41</b>
<b>4.1.2. Impuesto sobre el Caudal Relicto</b>	<b>42</b>
<b>4.1.3. Combinación de los sistemas anteriores</b>	<b>43</b>
<b>4.1.4. El modelo irlandés</b>	<b>44</b>
<b>4.1.5. Conclusiones</b>	<b>44</b>
<b>4.2. Armonización mínima en todo el territorio nacional</b>	<b>45</b>
<b>4.3. Supresión del impuesto</b>	<b>46</b>
<b>4.3.1. Posiciones actuales</b>	<b>47</b>
<b>4.4. Centralización del impuesto</b>	<b>48</b>
<b>5. VALORACIÓN PERSONAL Y CONCLUSIONES</b>	<b>50</b>
<b>5.1. Valoración personal</b>	<b>50</b>
<b>5.2. Análisis del cumplimiento de objetivos</b>	<b>52</b>
<b>5.3. Conclusiones generales</b>	<b>53</b>
<b>6. BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>54</b>
<b>7. ANEXO</b>	<b>57</b>

## **ÍNDICE DE TABLAS**

Tabla 1: Tarifas aplicables en función de la cantidad recibida	18
Tabla 2. Diferencias normativas entre Comunidades Autónomas	23
Tabla 3. Coeficientes de multiplicación	34

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

CA: Comunidad Autónoma

CAT: Capital Acquisition Tax

CCAA: Comunidades Autónomas

CiU: Convergencia i Unió

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

PSOE: Partido Socialista Obrero Español

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea



## 1. INTRODUCCIÓN

Se pretende en este apartado describir el contexto del tema tratado, así como introducir los motivos de la elección del mismo y marcar unos objetivos cuyo cumplimiento será verificado al final del trabajo. Igualmente, se introduce la metodología de investigación empleada, y la estructura del trabajo.

### 1.1. Antecedentes del tema

En los últimos tiempos, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es uno de los tributos que más polémica ha levantado dentro del sistema tributario español. A pesar de su tradición y arraigo, no son pocas las voces que se alzan reclamando distintas soluciones, desde la supresión del mismo hasta una armonización generalizada a nivel autonómico.

Ha de tenerse en cuenta que este Impuesto hace tributar por incrementos patrimoniales gratuitos, independientemente de la naturaleza, mobiliaria o inmobiliaria, de los mismos; y que, por lo general, grava de mayor manera aquellas herencias de mayor cuantía, así como a aquellos herederos cuya situación preexistente es de mayor poderío económico, rigiendo en él entre otros los principios de capacidad económica y progresividad.

El hecho de que se deba tributar por adquisiciones de patrimonio inmobiliario, en muchas ocasiones procedente de familiares directos, ha sido uno de los aspectos que más polémica ha levantado, pues no son pocos los casos en los que se renuncia a una herencia por no poder hacer frente al pago del tributo<sup>1</sup>.

Sin embargo, el anterior es sólo un problema de los muchos que se le reconocen al Impuesto actualmente pues, por su configuración, como tributo estatal con capacidad normativa cedida a las Comunidades Autónomas, se han originado enormes diferencias en cuanto a las tarifas establecidas, las bonificaciones y, en definitiva, la cantidad a pagar.

Estas diferencias en cuanto a la tributación, y los problemas aparejados a ellas, parecen atender no sólo contra principios constitucionales del Estado español, sino contra el Derecho

---

<sup>1</sup> En este sentido, sirva como ejemplo PÉREZ, R. “Más de cien españoles renuncian cada día a una herencia por los altos impuestos”. *Diario ABC*. 2018. Disponible en: [https://www.abc.es/economia/abci-mas-cien-espanoles-renuncian-cada-herencia-201802012124\\_noticia.html](https://www.abc.es/economia/abci-mas-cien-espanoles-renuncian-cada-herencia-201802012124_noticia.html) (última consulta 02/04/2019)



de la Unión Europea, lo que hace necesaria una reforma de la configuración actual del Impuesto.

Finalmente, es necesario considerar que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por su teórica función como elemento potenciador de la redistribución de la riqueza, tiene un importante componente ideológico detrás, lo que ha hecho que esté presente en los diversos programas políticos de los principales partidos españoles<sup>2</sup>.

## **1.2. Justificación y objetivo del trabajo**

Como se ha puesto de manifiesto en el apartado anterior, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto altamente polémico dentro de la sociedad española. Sin embargo, parece que, a pesar de los diversos puntos de vista, existe cierto consenso en una posición común: su necesaria reforma.

Parece razonable, a la luz de esto último, intentar adquirir un mayor conocimiento sobre el tema, de forma que se conozca de manera exacta la configuración del mismo y los problemas que acarrea actualmente, para poder comprender mejor las soluciones propuestas, y poder realizar una valoración crítica de las mismas.

Por tanto, los objetivos que se marca este trabajo son:

- Adquirir un conocimiento sobre el fundamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, su situación actual y diferencias en las tributaciones autonómicas.
- Conocer los distintos problemas que el Impuesto ocasiona actualmente.
- Conocer las distintas soluciones que se proponen, y poder decantarse por la más apropiada.

## **1.3. Fuentes, metodología y estructura**

Se introducen aquí las explicaciones oportunas en lo que refiere a la forma en la que se ha llevado a cabo la investigación, así como sobre la forma de estructurar el trabajo.

---

<sup>2</sup> A modo de ejemplo, LAMET, J. “*El PP presenta una ley para suprimir el Impuesto sobre Sucesiones a nivel nacional*”. *El Mundo*. 2019. Disponible en: <https://www.elmundo.es/espana/2019/01/30/5c5171d0fdddf0e288b45bd.html> (última consulta 02/04/2019)

### ***1.3.1. Fuentes y metodología***

Para elaborar este trabajo se ha recurrido principalmente a artículos académicos, publicados en revistas especializadas, así como a informes de expertos y manuales que tratan el tema. Igualmente, se ha recurrido a artículos periodísticos para poder aportar información de actualidad sobre algún tema en concreto.

En cuanto a la metodología, el trabajo sigue una metodología descriptiva, describiendo la situación actual del tributo y su historia, con el fin de obtener un mejor conocimiento del mismo. Asimismo, se realizan valoraciones críticas sobre la base de la doctrina científica, informes de expertos y jurisprudencia consultada.

Del mismo modo, se lleva a cabo un caso práctico con el objetivo de mostrar las distintas situaciones que se producen por las distintas normativas autonómicas.

### ***1.3.2. Estructura***

La estructura de este trabajo busca obtener un conocimiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones de forma genérica, desde su historia a la situación actual del tributo, para posteriormente, de forma que resulte natural, poder presentar los problemas de la situación actual del mismo y las soluciones propuestas.

Así, en un primer momento se introduce la historia del Impuesto de Sucesiones en nuestro país, desde su aparición hasta nuestros días, y se dan unas pinceladas generales sobre los cambios que se han dado en la situación del mismo a nivel autonómico.

Seguidamente, se presentan los principales caracteres del Impuesto y su fundamento, con el fin de obtener un mejor conocimiento del mismo y su funcionamiento.

De manera posterior, se presenta la situación actual del Impuesto en España, presentando las diferencias existentes entre las diversas normativas autonómicas, y agrupando las diversas Comunidades Autónomas (CCAA) en función de su forma de legislar el tributo. A fin de ilustrar estas diferencias, también se presenta un caso práctico mostrando las diferencias existentes a la hora de tributar en tres autonomías distintas, cada una de un grupo de los anteriormente marcados.

Finalmente, en los últimos dos capítulos, se presentan tanto los problemas relacionados con el Impuesto que ocasionan polémica actualmente como posibles soluciones propuestas por diversos actores, incluyendo partidos políticos y autores importantes de la doctrina.

## **2. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA**

En este apartado, se pretende hacer una introducción del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España, partiendo de su historia y el porqué de su introducción, pasando por las características concretas del Impuesto, y centrándonos por último en la situación actual del mismo en los tres tipos de Comunidades Autónomas que hay actualmente según los gravámenes aplicados. Finalmente, y con el objetivo de facilitar la comprensión de la situación actual y diferencias entre las Comunidades Autónomas, estudiaremos los distintos efectos que tienen en el momento actual sobre una herencia tres normativas autonómicas distintas, cada una de un tipo de los tres mencionados anteriormente.

### **2.1. Historia del impuesto**

En este apartado se pretende realizar un recorrido por la historia del Impuesto, desde su creación en el siglo XVIII hasta el día de hoy, a través de algunas de las reformas legislativas de mayor importancia que han ido teniendo lugar. Igualmente, a grandes rasgos, se presentan los distintos cambios normativos que se han ido dando en las Comunidades Autónomas a lo largo de los años.

#### **2.1.1. Orígenes y evolución**

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones tiene su origen en el siglo XVIII, concretamente en la Real Cédula de Carlos IV, de 19 de septiembre de 1798. En ésta, se establecía la tributación por herencias y legados en línea no directa, con el objetivo de financiar la Hacienda Real, ya que España se encontraba librando la Guerra de Independencia contra Francia<sup>3</sup>. Posteriormente, las Cortes de Cádiz aprobaron un Impuesto similar, llamado de Sucesiones, que tenía como objetivo el paliar las desastrosas consecuencias económicas que habían tenido las guerras acontecidas en esa época. Por aquel entonces, se trataba de un Impuesto cuyas cuotas eran fijas, y se establecían en “*doce Reales en la Península y sus islas*

---

<sup>3</sup> BARRAGUÉ, B.; MARTÍNEZ, C. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como medio para conseguir una mayor igualdad de oportunidades”. *Estudios de Progreso* nº88. Fundación Alternativas. 2016.

*adyacentes, y tres Pesos en las colonias de América y Asia; o mayor cantidad si los testadores y herederos, que no fuesen meros comisarios, tuviesen voluntad de ofrecer”.*

En 1829, tras varios cambios en la legislación, que venían originados por las discrepancias entre absolutistas y liberales, se estableció finalmente el Impuesto como un impuesto progresivo. Esto vino de la mano del por aquel entonces Ministro de Hacienda, López Ballesteros, que estableció gravámenes entre el 2% y el 12% en función del parentesco y del tipo de sucesión.

Tras ser derogado el impuesto de López Ballesteros en 1835 por motivos de impopularidad entre la población, en el año 1845 se instauró el Derecho de Hipotecas, en el cual se puede englobar el Impuesto de Sucesiones. En este nuevo impuesto, su finalidad más importante no era ya la recaudatoria, si no que facilitaba la acumulación de datos sobre la riqueza inmueble, ayudando así a determinar la riqueza imponible en función de la contribución territorial, controlando el valor de la venta de los inmuebles transferidos. Así, el impuesto tenía como finalidades principales la recaudación; la garantía de la propiedad del inmueble; garantizar la tributación de los capitales inmobiliarios invertidos en la compra de fincas; e informar sobre la riqueza sujeta a la contribución de inmuebles<sup>4</sup>.

A medida que pasaba el tiempo, el Impuesto parecía estar cada vez más instaurado. Sin embargo, su impopularidad era innegable<sup>5</sup>, y esto obligó a llevar a cabo múltiples reformas. Entre estas destaca la llevada a cabo por Laureano Figueroa, la cual dejó exentas las transmisiones hereditarias en línea recta, incluso llegando a prometer la supresión del Impuesto, aunque esto nunca se llegó a cumplir.

En 1872, apenas tres años más tarde de la reforma llevada a cabo por Laureano Figueroa, el ministro Echegaray reestableció un Impuesto progresivo, con tipos que no superaban el 8%. Por motivo de las guerras que España estaba sufriendo en las colonias tanto americanas

---

<sup>4</sup> VALLEJO-POUSADA, R.V. “Reforma y contrarreforma tributaria en 1845-1852”. *Revista de Historia Económica* nº19, 2001, pp. 53-80.

<sup>5</sup> En este sentido se expresa VALLEJO-POUSADA, R.V. “Reforma y contrarreforma tributaria en 1845-1852”. *Revista de Historia Económica* nº19, 2001, pp. 53-80.

como asiáticas, se impusieron varios recargos que hicieron que el impuesto llegara a tener tipos confiscatorios, lo que originó protestas por parte de la población.

Como hemos visto, a lo largo del siglo XIX el Impuesto sufrió sucesivas aboliciones, reimplantaciones y modificaciones. Una de las reformas más importantes, fue la llevada a cabo en 1900 por Raimundo Fernández Villaverde, Ministro de Hacienda. En la exposición de motivos de la Ley que aprobó el conocido como Impuesto de Derechos Reales, se hacía referencia a su importancia recaudatoria. Este impuesto englobaba tanto el Impuesto de Sucesiones y Donaciones como el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados<sup>6</sup>, y su aplicación hizo que las transmisiones hereditarias de las familias con menos recursos estuvieran exentas.

Tras la Segunda República y la Guerra Civil, la estructura del Impuesto varió, abarcando varios tributos, entre los que se encontraban el Impuesto sobre Adquisiciones mortis causa; el Impuesto sobre Donaciones inter vivos y mortis causa; el Gravamen Complementario sobre adquisiciones mortis causa y sobre donaciones; y el Impuesto sobre Bienes de las personas jurídicas. Además, a través de distintas reformas llevadas a cabo entre 1950 y 1960, se aumentó su alcance confiscatorio<sup>7</sup>. Por otro lado, a raíz de la reforma de 1964, se separó la tributación de las Sucesiones del Impuesto de Derechos Reales y, entre otras medidas, se redujo la tributación del cónyuge viudo.

Finalmente, en el año 1987, se promulgó la actual Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, más comúnmente conocida como Ley del Impuesto de Sucesiones, acordada en el seno de los Pactos de la Moncloa, y en la que se establecía ya su complementariedad del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Además, en la exposición de motivos se mencionaba su factor como elemento redistributivo de la riqueza, y las variaciones que podía sufrir el mismo en función tanto de la cuantía de la

---

<sup>6</sup> SÁNCHEZ, E. “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”. *Revista Estudios Jurídicos* nº 15, 2015.

<sup>7</sup> En este sentido, se puede acudir a lo señalado por GARCÍA DE PABLOS (2010), donde se indica el caso del aumento de progresividad del Impuesto, llegando al 84% en el caso de que la porción hereditaria superara los 100 millones de pesetas y el grado de parentesco fuera más lejano del cuarto grado.

adquisición patrimonial gratuita, como del grado de parentesco y patrimonio preexistente del sujeto pasivo.

Adicionalmente, en la Ley de 29/1987, se establece su progresividad, así como que el sujeto pasivo del Impuesto son las personas físicas. Además, se estipulan unos mínimos exentos que actúan como reducciones de la base imponible, y que se modulan en función de los grupos de parientes y de la edad, teniendo en cuenta, en caso de que se sea menor de esta, la diferencia de edad hasta los 21 años a la hora de aplicar unas mayores deducciones.

Posteriormente, en el año 1996, se llevó a cabo la cesión de las competencias a las Comunidades Autónomas, mediante la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos de Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, mediante la cual se cedió la recaudación, y se cedieron algunas competencias.

Finalmente, en el año 2001, a través de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, se aumentaron las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, otorgando a las mismas un amplísimo margen a la hora de legislar. Este margen se ha mantenido tras la derogación de esta ley por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que mantiene el mismo sistema de cesión del Impuesto que la ley anterior.

## **2.2. Fundamento y características del Impuesto**

Pretendemos aquí conocer mejor tanto la motivación y fundamento de este Impuesto, como sus características generales.

### 2.2.1. *Fundamento del Impuesto*

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones ha estado y está sometido a grandes discrepancias, e incluso su futuro es incierto, con los partidos políticos, en función de su signo, haciendo diversas promesas sobre su supresión o subida de tipos<sup>8</sup>.

Los argumentos que se han venido dando para justificar este Impuesto, han sido diversos, e incluyen desde la teoría del beneficio, que compensa al Estado por el disfrute pacífico y la protección de la normal transmisión de bienes, hasta el pago a los poderes públicos como consecuencia de que la actividad pública ha facilitado la acumulación de riqueza. Sin embargo, hoy en día parece que son los argumentos tributarios, los que indican que la adquisición de riqueza es un elemento determinante de la capacidad económica en una transmisión gratuita, aquellos que deben servir como fundamento al gravamen<sup>9</sup>.

Existen además otros argumentos extrafiscales, como su uso como factor redistributivo de la riqueza, puesto que las sucesiones y las donaciones son uno de los mayores motivos de concentración de la riqueza. Cabe también citar, muy relacionado con lo anterior, el principio de igualdad de oportunidades, en el que se defiende este Impuesto como medio de mitigación de la desigualdad existente previa al nacimiento de una persona.

### 2.2.2. *Características del Impuesto*

Ahondamos ahora en los caracteres generales del Impuesto, de forma que podamos entenderlo mejor, y entender algunas de las críticas que ha suscitado. Así, sus principales características de acuerdo con GARCÍA DE PABLOS<sup>10</sup> son:

- a) **Impuesto directo, progresivo, personal y subjetivo:** se trata de un impuesto directo que grava los incrementos patrimoniales gratuitos, cuya adquisición es un indicador directo de la capacidad económica del heredero; personal, porque el hecho imponible

---

<sup>8</sup> En este sentido, son múltiples las propuestas de los principales partidos políticos tanto en un sentido como en otro. A modo de ejemplo, es resaltable la propuesta a nivel nacional del partido político Ciudadanos, que busca la eliminación total del tributo puesto que lo califica como injusto. En el sentido opuesto se manifiestan partidos como Podemos o el Partido Socialista, que votaron en contra de la propuesta de Ciudadanos en el Parlamento.

<sup>9</sup> MISAS BARBA, J.M. *Tema 13- Fiscal*. Temario preparatorio para la oposición de Notarías. 2016.

<sup>10</sup> GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. Universidad Complutense. Madrid. 2010.



solo puede ser pensado haciendo referencia y mención expresa a la persona adquirente de la herencia, legado o donación, o beneficiario del seguro de vida; y subjetivo, ya que al determinarse la cuota tributaria, se tienen en cuenta diversas circunstancias personales del beneficiario, como la edad y el parentesco. Igualmente, existen mínimos exentos, teniéndose en cuenta la cuantía de la porción hereditaria, el patrimonio preexistente del beneficiario y su edad. Del mismo modo, se trata de un Impuesto progresivo, puesto que así lo establece el artículo 21 de la Ley 29/ 1987, que impone una serie de tarifas a aplicar en el caso de que las Comunidades Autónomas no hubiesen aprobado la normativa correspondiente. En el caso de que la CA (Comunidad Autónoma) sí haya aprobado normativa referente a esta materia, estableciendo su propia escala, la escala de la Ley 29/1987 deja de ser aplicable.

Tabla 1: Tarifas aplicables en función de la cantidad recibida

<b>Base liquidable</b> -	<b>Cuota íntegra</b> -	<b>Resto base liquidable</b> -	<b>Tipo aplicable</b> -
<b>Hasta euros</b>	<b>Euros</b>	<b>Hasta euros</b>	<b>Porcentaje</b>
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

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

- b) Complementario del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y excluyente respecto de las personas jurídicas:** el Impuesto de Sucesiones y Donaciones grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas. Además, se trata de un Impuesto complementario del IRPF puesto que la Ley que lo aprueba, la Ley

35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece en su propio artículo 6.4 que no estarán sujetas al mismo las rentas que tributen por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Igualmente, la ya mencionada LIRPF (Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas), en su artículo 33.3, declara no sujeta la posible plusvalía que aflora con ocasión de la transmisión por donación o herencia de un bien del que fuera titular el donante o causante. Esta plusvalía *“por la revalorización del bien entre la fecha en que el causante lo compró y la fecha del deceso o donación”* no es objeto del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, sino en todo caso una ganancia patrimonial gravable en el IRPF del donante/causante.

Del mismo modo, al artículo 3 de la Ley 29/1987, establece que *“no están sujetas al Impuesto las adquisiciones, a título gratuito “inter vivos o mortis causa”, que sean realizadas por personas jurídicas”*, las cuales están sujetas al Impuesto de Sociedades.

- c) **Impuesto sobre los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas físicas:** así, el artículo 3 de la Ley 29/1987, determina que el hecho imponible es: *“a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos». C) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias”*.
- d) **Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas:** esta cesión se lleva a cabo en un primer momento en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), cuyas disposiciones han sido modificadas por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de

Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En estas Leyes regulan, entre otras, la cesión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Tras múltiples reformas, se ha establecido que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones sea un tributo de titularidad estatal, en el que existe una competencia normativa compartida entre Estado y Comunidades Autónomas. Tras la aprobación de la ya derogada 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, se estableció que las Comunidades Autónomas pudieran modificar la legislación estatal con sus propias normas, pasando a tener la Ley 29/1987 carácter supletorio. Tras su derogación por la Ley 22/2009, se ha mantenido el mismo sistema de cesión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones establecido por la Ley 21/2001.

- e) **Impuesto único para regular las sucesiones y donaciones:** frente a otras soluciones de Derecho Comparado, que separan ambos tributos.
- f) **Tratamiento no uniforme de sucesiones y donaciones:** a pesar de regirse por un mismo texto legal, su tratamiento no es parejo. Por ejemplo, en los artículos 16 y 17 de la Ley 29/ 1987, se establecen normas especiales para las transmisiones inter vivos.

### **2.3. Normativa autonómica vigente en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones**

Nos centramos ahora en la normativa que rige actualmente en cada una de las Comunidades Autónomas, para diferenciar tres tipos: las que tienen un gravamen efectivo sobre herencias y donaciones; las que tienen unos mínimos exentos moderados; y aquellas en las que existe una supresión fáctica del Impuesto. Finalmente, con fines ilustrativos, se estudiará un ejemplo práctico sobre las diferencias que se dan según el acto de transmisión se produzca en las Comunidades Autónomas de un tipo o de otro.

#### **2.3.1. Introducción y principales diferencias entre Comunidades Autónomas**

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un Impuesto que fue desde el primer momento cedido a las Comunidades Autónomas, manteniéndose las características de la cesión sin grandes cambios, y aumentando gradualmente las competencias normativas de las

mismas. Esto ha ocasionado que se produzcan grandes diferencias normativas y de tributación entre Comunidades Autónomas, y es el origen de muchos de los problemas que plantea actualmente la aplicación de este tributo.

En un principio, la cesión de competencias a las Comunidades Autónomas se regía por la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, junto con las leyes específicas para cada Autonomía. Sin embargo, esta Ley fue derogada por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que a su vez ha sido derogada, aunque manteniendo el mismo contenido en lo que a la cesión de competencias se refiere, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

En el artículo 48 de esta última Ley, se recoge el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones:

*“1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:*

*a) Reducciones de la base imponible.*

*[...] podrán crear [...] las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.*

*[...] 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 [...] creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si [...] consistiese en mejorar una reducción*

*estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa CA, 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 [...] compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal [...] y no podrán suponer una modificación de las mismas. [...] 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 este conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto”.*

Así, más allá de las particularidades enunciadas por la Ley, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias sobre las reducciones de base imponible; la tarifa del Impuesto; las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente; y las deducciones y bonificaciones de la cuota.

Ahora, tras recoger las reducciones que estipula la normativa estatal, para facilitar su comparación con la autonómica, se procede a introducir un cuadro en el que sea observable la normativa de cada Comunidad Autónoma, a fin de hacernos a la idea de qué Comunidades Autónomas forman parte de cada uno de los tres grupos mencionados anteriormente.

A nivel estatal, el artículo 20 de la Ley 29/1987, establece reducciones en los siguientes casos:

- Por parentesco, para los grupos I (15.956,87€ más 3.990,72€ por cada año menos de 21 del causahabiente, sin que se pueda superar 47.858,59€); II (15.956,87€); y III (7.993,46€).
- Para herederos discapacitados. Si discapacidad >33% e <65%, 47.858,59€; si discapacidad >65%, 150.253,03€.
- Del 95% del valor de la empresa individual para cónyuges, descendientes o adoptados. Si no existiesen, esto sería de aplicación a ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado. La adquisición ha de mantenerse durante los 10 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante.
- Del 95% del valor de la vivienda habitual para cónyuges, ascendientes y descendientes; o pariente colateral >65 años que hubiese convivido con el causante los dos años anteriores al fallecimiento. Límite: 122.606,47€.
- Del 95% para bienes adquiridos *mortis causa* que formen parte del Patrimonio Histórico español o de las Comunidades Autónomas.

A nivel autonómico, la normativa se detalla, como se ha indicado, en la siguiente tabla.

Tabla 2. Diferencias normativas entre Comunidades Autónomas.

REDUCCIONES APLICADAS POR LAS CCAA							
CCAA	CONDICIONES PERSONALES DEL ADQUIRENTE		NATURALEZA BIENES Y DERECHOS				REITERACIÓN TRANSMISIÓN <i>MORTIS CAUSA</i>
	Parentesco	Discapacidad	Empresa familiar	Vivienda habitual	Explotación agraria	Patrimonio histórico	
Andalucía	Reducción propia para grupos I y II  Total si base y patrimonio < 1.000.000	Reducción propia total si base y patrimonio < 1.000.000  (se reduce 250,000 si son grupo III y IV)	Mejora de la reducción estatal en un 99%	Mejora de la reducción estatal entre 95-100%	Reducción propia de un 99%	NO	NO

<b>Aragón</b>	Reducción propia en un 100% para cónyuge, ascendiente e hijo hasta 150.000	Reducción propia en un 100% sobre el valor neto para cónyuge o descendiente > 65% discapacidad	Mejora de la reducción estatal en un 99%  (30% para no cónyuge ni descend.)	Mejora de la reducción estatal en un 99% sobre el valor neto para cónyuge, ascendiente o descend.	NO	NO	NO
<b>Asturias</b>	Mejora estatal para grupos I y II en un 300.000	NO	Reducción propia en un 4% para cónyuge, ascendiente, descend. y parientes colaterales	Mejora de la reducción estatal entre 95 a 99%	99% para cónyuges, ascendiente, descendiente y parientes colaterales	NO	NO
<b>Islas Baleares</b>	Mejora estatal de 25.000 para grupos I y II  < 21 años ⇒ + 6.250 por cada año	33% < física o sensorial < 50% ⇒ 48.000  50% < física o sensorial < 65% ⇒ 300.000  psíquica > 33% ⇒ 300.000	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descend.	Mejora de la reducción estatal en un 100% para cónyuge, ascendiente, descend. y parientes colaterales ⇒ límite: 180.000	Reducción propia del 95% para cónyuge y descendiente	Mejora de la reducción estatal en 99% valor neto de los elementos patrimoniales afectos para cónyuge y descendiente	Mejora de la reducción estatal por el valor del impuesto en las transmisiones anteriores

<b>Canarias</b>	Mejora reducción estatal para grupos I y II  100% para descendiente < 21 años  Cónyuge: 40.400 € e hijos > 21 ⇒ 23.125	Mejora de la reducción estatal  33% < discapac. < 65% ⇒ 72.000  discapac. > 65% ⇒ 400.000	Mejora de la reducción estatal  99% valor neto de los elementos patrimoniales afectos para cónyuge y descend.	Mejora de la reducción estatal  99% para cónyuge y descend. ⇒ límite: 200.000	NO	Mejora de la reducción estatal en un 97%	Mejora de la reducción estatal  Optar: reducción por tributado anteriormente o reducción entre 10 y 50% según tiempo
<b>Cantabria</b>	Mejora de la reducción estatal  Reducción de 50.000 para grupos I y II < 21 años ⇒ + 5.000 por cada año	Mejora de la reducción estatal  33% < discapac. < 65% ⇒ 50.000  discapac. > 65% ⇒ 200.000	Mejora de la reducción estatal en un 99% para cónyuges y descend.	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend., ascendiente o colaterales (límite 125.000)	NO	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descendiente	Importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes



Castilla la Mancha	Según base liquidable bonificación entre 85 y 100%	Mejora de la reducción estatal 33% < discapac. < 65% ⇒ 125.000  discapac. > 65% ⇒ 225.000	Reducción propia en un 4%	NO	NO	NO	NO
Castilla y León	Reducción de 60.000 para grupos I y II  < 21 años ⇒ + 6.000 por cada año	Mejora de la reducción estatal 33% < discapac. < 65% ⇒ 125.000  discapac. > 65% ⇒ 225.000	Reducción propia en un 99%	NO	99%	Reducción propia en un 99%	NO
Cataluña	Reducción de 100.000 para grupos I y II  < 21 años ⇒ + 12.000 por cada año	Mejora de la reducción estatal 33% < discapac. < 65% ⇒ 275.000  discapac. > 65% ⇒ 650.000	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend., ascendiente o colaterales hasta 3º grado	Mejora de la reducción estatal un 95% para cónyuge, descend. o ascendiente ⇒ límite individual: 180.000, conjunto: 500.000	Reducción propia del 95% para cónyuge, descendiente, ascendiente o colaterales hasta 3º grado	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descendiente, ascendiente o colaterales hasta 3º grado	Optar: reducción por tributado anteriormente o reducción entre 10 y 50% según tiempo
Com. Valenciana	Reducción de 100.000 para grupos I y II  < 21 años ⇒ + 8.000 por cada año (límite: 156.000)	Reducciones propias 33% < discapac. < 65% ⇒ 120.000  discapac. > 65% ⇒ 240.000	95% para cónyuge, descend., ascendiente o colaterales hasta 3º grado	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend. o ascendiente ⇒ Límite 150.000	95% para cónyuge, descendiente, ascendiente o colaterales hasta 3º grado	Reducción propia entre 50 y 95%	NO
Extremadura	Reducción de 18.000 para grupos I  < 21 años ⇒ + 6.000 por cada año (límite: 70.000)	33% < discapac. < 50% ⇒ 60.000  50% < discapac. < 65% ⇒ 120.000  discapac. > 65% ⇒ 180.000	NO	NO	NO	NO	NO

Galicia	Reducción de 1.000.000 < 21 años ⇒ + 100.000 por cada año (límite: 1.500.000)  Reducción de 900.000 > 21 años y cónyuge ⇒ - 100.000 por cada año entre 21 y 25; -400.000 por cada año > 25	Mejora de la reducción estatal  33% < discapac. < 65% ⇒ 150.000  discapac. > 65% ⇒ 100.000	Reducción propia en un 99%	Mejora de la reducción estatal entre 95 y 99% para cónyuges, descend. o ascendiente ⇒ límite: 600.000	99% para cónyuge, descendiente, ascendiente o colaterales hasta 3º grado	NO	NO
La Rioja	Reducción para grupos I y II  99% ⇒ BL < 500.000  98% ⇒ BL > 500.000	NO	Reducción propia en un 99% para cónyuge, descend. y ascendiente	Reducción propia en un 95% para cónyuge, descend., ascendiente ⇒ 122.606,47	Reducciones propias en un 99% para cónyuge, descendiente y ascendientes	NO	NO
Com. de Madrid	Reducción de 16.000 para grupos I y II  < 21 años ⇒ + 4.000 por cada año (límite: 48.000)	Mejora de la reducción estatal  33% < discapac. < 65% ⇒ 55.000  discapac. > 65% ⇒ 153.000	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descend.	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge, descend. o ascendiente ⇒ límite: 123.000	NO	Mejora de la reducción estatal en un 95% para cónyuge y descendiente	NO
Murcia	NO	NO	Reducción propia en un 99% para cónyuge, descend., ascendiente o colaterales hasta 3º grado	NO	NO	NO	NO

Fuente: ORTEGA MACÍAS, T. *El gravamen de las sucesiones en España: las desigualdades entre Comunidades Autónomas*. Universidad de Valladolid. 2018. Disponible en: <http://uvadoc.uva.es/bitstream/10324/34602/1/TFG-E-684.pdf> (última consulta 05/04/2019)

A nivel de bonificaciones, no todas las Comunidades Autónomas las tienen aprobadas, estando a nivel estatal bonificadas solamente los hechos en los que se aprecie doble

imposición internacional<sup>11</sup>, y las bonificaciones a la cuota de Ceuta y Melilla<sup>12</sup>. También es necesario remarcar que la mayoría de Sucesiones y Donaciones suceden siendo beneficiarios miembros del grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años), o II (descendientes y adoptados de 21 años o mayores, así como cónyuges, ascendientes y adoptantes)<sup>13</sup>.

Se enuncian ahora aquellas CCAA sí tienen bonificaciones, y las materias en las que aplican:

- Aragón: 65% para cónyuge, ascendientes y descendientes, siempre que el patrimonio preexistente <100.000€, y base imponible >100.000€.
- Asturias: 100%, para herederos con discapacidad >65%, y patrimonio preexistente <402.678,11€.
- Baleares: 99%, para hijos menores de 21 años, que estén sujetos a la contribución del Impuesto de Sucesiones y Donaciones por obligación personal.
- Canarias: 99,9%, para familiares de los grupos I y II.
- Cantabria: 100%, para los grupos I y II si su base imponible individual es <100.000€; 90% si es >100.000€.
- Castilla la Mancha: para los miembros de los grupos I y II, en función de su base liquidable, desde el 100% hasta el 80%; 95% en el caso de que el beneficiario tenga una discapacidad superior al 65%.
- Cataluña: 99% para el cónyuge, existiendo también bonificaciones para los familiares de los grupos I y II.
- Extremadura: 99%, para miembros de los grupos I y II.
- Galicia: 99%, para hijos menores de 21 años.
- La Rioja: 99%, para miembros de los grupos I y II, si su base liquidable es inferior a 500.000; o 98%, si es superior.
- Madrid: 99%, para miembros de los grupos I y II.
- Murcia: 99%, para miembros de los grupos I y II; y 100% para transmisiones que sean como consecuencia del fallecimiento de personas por el terremoto de Lorca.

---

<sup>11</sup> Artículo 23, Ley 29/1987.

<sup>12</sup> Artículo 23 bis, Ley 29/1987.

<sup>13</sup> Artículo 20, Ley 29/1987

- Valencia: 75%, para miembros del grupo I, y 50%, para los del grupo II; 75% en caso de discapacidades físicas >65%; o psíquica >33%.

Son observables, por tanto, las grandísimas diferencias normativas existentes entre Comunidades Autónomas. Así, aunque hay puntos en los que las diferencias no son grandes, como por ejemplo para el grupo I, para el grupo II sí existen estas diferencias, ya que algunas Comunidades Autónomas bonifican el Impuesto en porcentajes cercanos al 100%, otras lo bonifican en porcentajes similares, pero hasta una cuantía de patrimonio determinada, y otras no lo bonifican.

### ***2.3.2. Ejemplo práctico: diferencias en la tributación de una herencia en función del territorio***

Procedemos ahora a llevar a cabo un ejemplo práctico para mostrar las diferencias entre las cuantías debidas entre tres Comunidades Autónomas distintas, una de cada tipo.

Estas tres Comunidades serán: Madrid -en la cual el Impuesto está bonificado-; Castilla y León (donde existe una exención reducida, y por tanto podemos decir que se aplica el gravamen de forma efectiva); y Galicia, donde existe una exención mayor. Igualmente, se incluirá el supuesto bajo la normativa estatal.

Así, la situación de partida consistirá en la transmisión *mortis causa* de un patrimonio de 500.000€, de los cuales 200.000€ corresponden a la vivienda habitual, a un hijo de 25 años de edad, del cual no consta que tenga ninguna discapacidad.

Bajo la normativa estatal, la situación sería la siguiente:

Normativa Estatal	
Base Imponible	500.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II	-15.986,87 €
Reducción por vivienda habitual (95%, hasta 122.606,47€)	-122.606,47 €
Base Liquidable	361.406,66 €
Tipo de gravamen	25,50%
Cuota íntegra	92.159 €
<b>A ingresar</b>	<b>92.159 €</b>

Bajo la normativa existente en Madrid:

Normativa Madrid	
Base Imponible	500.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II (16.000€)	-16.000,00 €
Reducción por vivienda habitual (95%, hasta 123.000€)	-123.000,00 €
Base Liquidable	361.000,00 €
Tipo de gravamen	25,50%
Cuota íntegra	92.055 €
Cuota tributaria	92.055 €
Bonificación autonómica (99%)	-91.134,45 €
<b>A ingresar</b>	<b>920,55 €</b>

Bajo la normativa existente en Castilla y León:

Normativa Castilla y León	
Base Imponible	500,000.00 €
Reducción por parentesco grupo II (60.000€)	-60,000.00 €
Reducción por vivienda habitual (95%, hasta 122.606,47€)	-122,606.47 €
Base Liquidable	317,393.53 €
Tipo de gravamen	21.25%
Cuota íntegra	67,446 €
Cuota tributaria	67,446 €
<b>A ingresar</b>	<b>67,446.13 €</b>

Bajo la normativa existente en Galicia:

Normativa Galicia	
Base Imponible	500.000,00 €
Reducción por parentesco grupo II (900.000€)	-900.000,00 €
Reducción por vivienda habitual (97%, hasta 600.000€)	-194.000,00 €
Base Liquidable	-594.000,00 €
Tipo de gravamen	n.a.
Cuota íntegra	0 €
Cuota tributaria	0 €
<b>A ingresar</b>	<b>0.00 €</b>

Así, es observable que las diferencias entre Comunidades Autónomas a la hora de tributar por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones son enormes, jugando un importantísimo papel las bonificaciones, pero también las distintas cuantías deducibles por parentesco y por vivienda habitual, habiendo enormes diferencias dependiendo de las cuantías límite establecidas para cada una en las distintas Comunidades Autónomas.

### **3. PROBLEMAS ACTUALES**

El apartado anterior no deja lugar a dudas en cuanto a la desigualdad existente entre Comunidades Autónomas en la normativa y tributación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por ello, y dado que este Impuesto ha sido y es una de las figuras tributarias más cuestionadas, nos centramos ahora en la identificación y descripción de algunos de los principales inconvenientes y problemas ocasionados por esta configuración actual del Impuesto. Los principales son: la llamada eutanasia fiscal y la muerte a efectos fiscales; incumplimiento de la no confiscatoriedad establecida por la Constitución; incumplimiento de la igualdad requerida por la Constitución; falta de cumplimiento de la función de redistribución de la riqueza; doble imposición; vulneraciones del Derecho Comunitario; y desigualdad territorial y distorsiones a la unidad de mercado.

#### **3.1. La llamada eutanasia fiscal y la muerte a efectos fiscales**

Varias Comunidades Autónomas entre las que se encuentran, por ejemplo, Baleares o Galicia, permiten actualmente “morir a efectos fiscales” para transmitir bienes en vida a familiares, con el beneficio de una tributación muy beneficiosa.

Esta situación de transmisión de los bienes de unas personas a otras en vida, normalmente de padres a hijos, era una situación que probablemente muchas personas se hayan planteado a lo largo de los años. Sin embargo, en este tipo de transmisiones, es posible exigir por parte de Hacienda el IRPF, correspondiente a la ganancia derivada de esa transmisión, lo que hacía que finalmente no llegara a darse este tipo de transmisiones.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en su Sentencia 407/2016 de 9 de febrero de 2016, aceptó que las herencias recibidas como pacto sucesorio *inter vivos*, estuvieran exentas de tributas por el IRPF como ganancia patrimonial, puesto que podían aprovecharse de las figuras de apartación y mejora, existentes en el Derecho Gallego. Figuras similares a estas, existen en otros Derechos autonómicos, siendo éste el motivo por el que se transmiten bienes en vida para evitar el pago del Impuesto de Sucesiones.

Así, el Tribunal Supremo, reconoce que la apartación en Galicia es un pacto sucesorio, y, por tanto, “*como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del*

*contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF ; de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente, al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial”*<sup>14</sup>.

Por tanto, al estar el pacto sucesorio incluido en el artículo 33.3.b), el cual determina que “no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”, no ha de pagarse IRPF por este tipo de transmisiones, y se permite la ya mencionada “muerte en vida” con el objeto de reducir el montante a pagar con ocasión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones<sup>15</sup>.

Igualmente, se deben mencionar también aquellos casos de la comúnmente conocida como eutanasia fiscal, en los que personas enfermas terminales cambian de residencia, estableciendo su domicilio en una Comunidad Autónoma en la que existe una fiscalidad más favorable en lo que respecta al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, simplemente para beneficiarse de las bonificaciones y reducciones existentes en esa CCAA, y que sus herederos deban asumir un menor pago de este Impuesto.

### **3.2. Incumplimiento de principios constitucionales: no confiscatoriedad**

En su artículo 31.1, la Constitución española hace alusión a que el sistema tributario, “*en ningún caso tendrá alcance confiscatorio*”. Por la configuración actual del Impuesto, es necesario plantearse si se está cumpliendo este principio, o en qué puntos se está incumpliendo.

En primer lugar, es interesante resaltar que el hecho de que apareciese el principio de no confiscatoriedad en la Constitución de 1978 se alejaba de la tradición histórico-constitucional española, además de otros textos de Derecho Comparado<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 407/2016, de 9 de febrero de 2016

<sup>15</sup> Sirva como ejemplo de la popularidad de la eutanasia fiscal CAMPO, A. del. “Morir para ahorrar impuestos”. *Diario de Mallorca*. 2016. Disponible en: <https://www.diariodemallorca.es/opinion/2016/02/28/morir-ahorrar-impuestos/1097390.html> (última consulta 04/04/2019)

<sup>16</sup> BLANCO GARCÍA, A. J. “El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender”. *Quincena Fiscal* nº 8, 2015, pp. 121-133.



Cuando tuvo ocasión de pronunciarse sobre la no confiscatoriedad, el Tribunal Constitucional mantuvo que “*no cabe confundir la confiscatoriedad que prohíbe el artículo 31.1 de la Constitución con la progresividad del sistema tributario*”<sup>17</sup>, dejando claro por tanto que ambos principios no son incompatibles.

En cuanto al alcance del principio de no confiscatoriedad respecto de la capacidad de pago, cabe introducir la tesis de SÁNCHEZ SERRANO, que mantiene que “*el sistema tributario no deberá comprender tributos y alcanzar un grado de onerosidad tal que los ciudadanos en general, o determinadas categorías o grupos de los mismos en particular, se vean en la necesidad de desprenderse de sus bienes o propiedades para satisfacerlos*”<sup>18</sup>. Sin embargo, el alcance de esto es matizable dependiendo de los gastos que cubre el Estado.

Por tanto, a día de hoy se entiende que lo que la Constitución prohíbe es que exista un exceso injustificado e irracional de presión fiscal, que debe ser estudiado de manera individual.

En este punto, cabe mencionar dos ejemplos: aquellas herencias con bienes inmuebles en las que ni vendiendo los inmuebles se puede hacer frente al pago del Impuesto, puesto que la cuantía a pagar supera el 100% de lo recibido, y aquellos supuestos en los que los tipos impositivos son muy elevados.

Respecto del primer caso, se da en muchas ocasiones en relación con el Impuesto lo que en opinión de BLANCO GARCÍA es una violación del principio de no confiscatoriedad. Esto sucede por las diferencias que se aprecian al proceder al cálculo de la cuantía a pagar entre el valor catastral de los bienes inmuebles y el valor de mercado, o puesto que los bienes son rústicos, y su valor de mercado se ha reducido. Así, actualmente se calculan las cuantías a pagar en función de los valores catastrales, y no del valor real de mercado, siendo este problema fácilmente evitable si se llevara a cabo una actualización de los valores catastrales de manera anual.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>18</sup> SÁNCHEZ SERRANO, L. *Principios de Justicia Tributaria*. Comares. Granada. 1996.

<sup>19</sup> BLANCO GARCÍA, A. J. “El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender”. *Quincena Fiscal* nº 8, 2015, pp. 121-133.

En el segundo caso se da puesto que, aunque el tipo máximo establecido por la regulación estatal, en el artículo 21 la Ley 29/1987, es del 34 por ciento, y que, por lo general, en el caso de que las Comunidades Autónomas hayan ejercido sus competencias normativas sobre la materia, los tipos son más bajos, el artículo 22 de la Ley 29/1987 permite que estos tipos sean superiores en ciertos supuestos, como se expone a continuación.

Este artículo recoge coeficientes multiplicadores en función de la cuantía del patrimonio y del grado de parentesco, los cuales, en su caso más extremo, pueden llegar a multiplicar el tipo por 2,4, lo que daría lugar a que el tipo efectivo fuese del 81,6%. Este tipo, de acuerdo con la doctrina generalizada, y aunque el Tribunal Constitucional no se haya pronunciado sobre ello, parece incumplir el principio de no confiscatoriedad pues, al superar el 50 por ciento, hace que prevalezca lo público sobre lo privado.<sup>20</sup>

Tabla 3. Coeficientes de multiplicación.

<b>Patrimonio preexistente</b> – <b>Euros</b>	<b>Grupos del artículo 20</b>		
	<b>I y II</b>	<b>III</b>	<b>IV</b>
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98.	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: artículo 22, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

<sup>20</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. “Reflexiones sobre la no confiscatoriedad del Impuesto de Sucesiones y Donaciones”. *Quincena Fiscal* nº 4, 2012, pp. 15-28.

### **3.3. Incumplimiento de principios constitucionales: igualdad**

El artículo 31.1 de la Constitución, reza así:

*“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.*

Así, se establece que el principio de igualdad tributaria, junto con los principios de justicia, capacidad económica y progresividad, presiden el sistema tributario.

Ha de tenerse claro que estos principios han de ser aplicados de manera conjunta, y que, por tanto, que exista una progresividad que grava más fuertemente los tramos superiores no va en contra del principio de igualdad. En cualquier caso, esto seguramente sea una obviedad, siendo además un hecho que se da en todo el sistema tributario español, y no sólo en lo referido al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Sin embargo, centrándonos en este Impuesto, la diversidad existente debida a la cesión de la capacidad normativa del Estado a las Comunidades Autónomas, ocasiona que en muchas ocasiones la diferencia en la carga impositiva al sujeto pasivo con objeto de una transmisión gratuita, sea muy distinta dependiendo de la Comunidad Autónoma donde se han de pagar impuestos.

Esto es consecuencia de la aplicación del criterio de conexión en la aplicación del régimen jurídico, que crea diferencias en la carga fiscal del contribuyente, para las transmisiones *mortis causa*, en función del lugar en el que el causante tuviese su residencia y la ubicación de los inmuebles; y para las *inter vivos*, en función de la naturaleza del bien transmitido; siendo, en el caso de que hubiese inmuebles, en función de la ubicación de los mismos.

Este trato desigual existente en función de la residencia del causante, y sus consecuencias, que, como se ha visto, son de gran magnitud, es el que introduce las dudas respecto al cumplimiento del principio de igualdad. Estas dudas se originan al darse tratos desiguales en los sujetos pasivos no en función de la capacidad económica de los adquirentes, sino en

función del ya mencionado lugar de residencia habitual del causante, existiendo por tanto territorios y ciudadanos privilegiados respecto a otros<sup>21</sup>.

En cualquier caso, el debate actualmente en este caso no se plantea sobre la anticonstitucionalidad de la norma, sino más en la dirección de si debería armonizarse, siguiendo el principio de neutralidad impositiva<sup>22</sup>. Sobre este punto, se hará incidencia más adelante, en el apartado de soluciones.

### **3.4. Falta de cumplimiento de la función de redistribución y consecución de igualdad efectiva en la sociedad**

No cabe ninguna duda de que, teóricamente, el Impuesto de Sucesiones y donaciones tiene en sus entrañas un componente de redistribución de la renta, de forma que se contribuya a lograr una mayor igualdad entre los ciudadanos de la sociedad. Esto, además, es defendido por diversos autores<sup>23</sup>, y está recogido en la propia exposición de motivos de la Ley 29/1987. Del mismo modo, el hecho de que la progresividad del mismo dependa en cierta medida del patrimonio preexistente de quien hereda, y de la cantidad heredada, parece que deja aún más clara esta función redistributiva.

Así, se gravan adquisiciones gratuitas, que son aquellas que, por su naturaleza, más claramente en contra de la igualdad propugnada en la Constitución están. Se gravan en función de la cuantía de lo transmitido, del grado de parentesco entre causante y beneficiario, y del patrimonio preexistente del sujeto pasivo, por lo que efectivamente se detrae más de aquellos cuya posición previa es más favorecida, y/o aquellos que reciben más.

Sin embargo, la configuración actual del Impuesto ha despertado voces discordantes, que defienden que, pese a ser esta una de las funciones por las cuales se mantiene el Impuesto,

---

<sup>21</sup> SÁNCHEZ, E. “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”. *Revista Estudios Jurídicos* nº 15, 2015.

<sup>22</sup> GARCÍA DE PABLOS, J.F. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma”. *Crónica tributaria* nº139, 2011, pp. 79-105.

<sup>23</sup> A modo de ejemplo, LORENZO-REGO, I. *El concepto de familia en derecho español: un estudio interdisciplinar*. José María Bosch editor. Barcelona. 2014, quien expresa que el Impuesto de Sucesiones “contribuye a la redistribución de la riqueza por detraer un porcentaje de cada adquisición lucrativa en favor del Tesoro Público”

no se está cumpliendo su objetivo. Y esto es en gran medida debido a las diferencias de tributación entre Comunidades Autónomas.

Los argumentos de estos autores están basados en que este impuesto afecta de manera principal a la clase media, que es aquella que no puede llevar a cabo una planificación fiscal, y sobre la que por tanto más fuertemente va a incidir este Impuesto.

Por muchos es conocido el hecho de que grandes patrimonios andaluces adquieren una vivienda en Madrid, y se empadronan en este lugar precisamente para aprovechar la bonificación existente en Madrid, y ahorrar un buen porcentaje respecto de lo que deberían tributar en Andalucía. Esto es solo un ejemplo, que como es lógico no está al alcance del todo el mundo, pues no todo el mundo puede permitirse adquirir una propiedad sin incurrir en deudas.

Así, es común en España por parte de aquellos que más medios tienen a su disposición, llevar a cabo una elusión impositiva, aprovechando las diversas normativas autonómicas existentes dentro de la legalidad. Las posibilidades son muchas, y sus potenciales ahorros también.

Además del hecho ya citado del cambio de residencia, otras actuaciones que se dan de manera recurrente pueden consistir en la reducción de patrimonio durante la vida del titular, convirtiéndolo en consumo presente; o la transformación de la riqueza en activos con trato fiscal más favorable<sup>24</sup>.

Así, parece que la aportación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a la redistribución de la riqueza es escasa, ya que se grava un hecho de la adquisición gratuita de bienes, y no tanto el objeto imponible de una forma amplia. Además, la existencia de multitud de normativas y la permisividad del sistema español en cuanto a la movilidad de capitales, no hacen sino facilitar la planificación fiscal, reduciendo aquellos ingresos que en teoría

---

<sup>24</sup> GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. Universidad Complutense. Madrid. 2010.

deberían tener los distintos territorios y, lejos de favorecer a aquellos con menos medios, favorece a aquellos con mayor capacidad económica.

Como muestra de todo esto, y del escaso efecto redistributivo del Impuesto en su configuración actual, es interesante resaltar que la recaudación anual ronda los 2.300 M€, que es una cifra bastante escasa, y que supone aproximadamente el 0.23% de nuestro producto interior bruto<sup>25</sup>.

### **3.5. Doble imposición**

Muchas son las voces que claman que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones supone una doble imposición sobre el patrimonio heredado, ya que se obliga a tributar por un bien por el que cuyo anterior propietario ya tributó en su momento. Así, al adquirirse *mortis causa*, el receptor de la herencia tiene una carga impositiva, y ha de pagar una cantidad por los bienes heredados, no teniéndose en cuenta que el anterior propietario de los bienes ya tributó por los mismos en su debido momento.

Sin embargo, jurídicamente no existe tal doble imposición, dado que los sujetos pasivos son distintos en ambo casos. Sin embargo, no parece exagerado decir que existe un exceso de imposición, el cual no ataca a la justicia formal, sino a la justicia material, que ha de ser la que presida el sistema impositivo<sup>26</sup>.

### **3.6. Vulneración del Derecho Comunitario**

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, determina la voluntad de ésta de oponerse a la discriminación a cualquiera de sus ciudadanos<sup>27</sup>, teniendo derecho al mismo trato legal, independientemente de su país de origen y residencia.

La configuración actual de Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por la forma en la que se ha desarrollado la normativa, dando fuertes competencias normativas a las Comunidades

---

<sup>25</sup> VVAA. *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Ministerio de Hacienda. Madrid. 2014.

<sup>26</sup> En este sentido, CHECA GONZÁLEZ, C. *La supresión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. Marcial Pons. Madrid. 1996.

<sup>27</sup> Artículos 18 y 19 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Autónomas, hacía que el trato recibido por parte del sujeto pasivo fuera diferente dependiendo de si era residente o no en España, resultando los no residentes más gravados por el tributo.

Esto sucedía debido a que sólo aquellos ciudadanos que tenían algún punto de conexión con las Comunidades Autónomas tenían derecho a beneficiarse de la normativa propia de las mismas, que por lo general resulta más beneficiosa que la estatal, quedando por tanto los ciudadanos no residentes en España sujetos a esta última, y teniendo que afrontar un tipo impositivo superior.

Esta situación dio pie a que el Estado español fuera demandado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el cual, en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127-12, declaró la anterior configuración de la normativa española contraria al Derecho Europeo, y originó un cambio en la misma.

Sin embargo, el cambio, llevado a cabo a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre<sup>28</sup>, no eliminó el trato desfavorable fiscalmente que sufrían los ciudadanos no europeos<sup>29</sup>. Esta igualdad de trato a los ciudadanos no europeos también es reconocida por el Derecho de la Unión Europea y, por este motivo la reforma de 2014 ha sido suprimido a raíz de la Sentencia 242/2018, de 18 de febrero, que equipara a españoles, europeos y extracomunitarios en materia del Derecho de Sucesiones<sup>30</sup>.

Las sentencias mencionadas, además de originar cambios normativos en aras de ajustar la normativa española a la europea, han originado la obligación por parte del Estado español de devolver a aquellas personas que lo soliciten las cantidades que indebidamente había percibido de más. Por tanto, a pesar de que se haya incluido en el apartado “problemas

---

<sup>28</sup> Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias

<sup>29</sup> MORENO SOLDADO, S. “La inconstitucionalidad de la Ley de Sucesiones y Donaciones y su contrariedad con el Derecho y la jurisprudencia de la Unión Europea”. *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha* nº 13, 2018, pp.151-209.

<sup>30</sup> CALVO, R. “El Tribunal Supremo equipara españoles, europeos y extracomunitarios en el Impuesto sobre Sucesiones”. *Blog Garrigues Expansión*. 2018. Disponible en: <http://www.expansion.com/blogs/garrigues/2018/03/20/el-tribunal-supremo-equipara-espanoles.html> (última consulta 04/04/2019)

actuales”, podemos concluir que este problema ya forma parte del pasado, pues ha sido superado.

### **3.7. Desigualdad territorial y distorsiones a la unidad de mercado**

La configuración actual del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por las diferencias existentes en la tributación entre Comunidades Autónomas, puede dar lugar a distorsiones a la unidad de mercado, prohibidas por el TFUE<sup>31</sup>, que conlleven a medio plazo una mayor acentuación de las desigualdades territoriales.

Si bien es cierto que la cesión de capacidad normativa en materia tributaria a las Comunidades Autónomas se lleva a cabo, entre otras cosas, para incentivar la competitividad entre ellas, el hecho de que existan unas diferencias tan grandes puede llevar aparejado una distorsión dentro del propio mercado español, pues los patrimonios tenderán a ubicarse en aquellas Comunidades Autónomas que tienen un menor tipo efectivo para el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y por tanto pagarán otros tributos en esa Comunidad Autónoma, dando lugar a unos mayores ingresos de éstas, y reduciendo al mismo tiempo la cuantía ingresada por la otra Comunidad Autónoma, reduciendo también su nivel de ingresos, y por tanto de infraestructuras, etc.

Igualmente, a la hora de realizar inversiones, especialmente en bienes inmuebles, también se tenderá a realizar las mismas en aquellas Comunidades Autónomas con un gravamen menor, pues se mitiga el riesgo de que, a la hora de una transmisión gratuita, el beneficiario no tenga los medios económicos suficientes para proceder al pago del Impuesto debido, y por tanto haya de renunciar a la transmisión.

---

<sup>31</sup> Artículo 113 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea



## 4. POSIBLES SOLUCIONES

Analizamos ahora varias de las soluciones que se proponen actualmente para eliminar los problemas apuntados en el apartado anterior. Estas soluciones van desde la supresión del Impuesto hasta la modificación de la configuración actual del mismo.

### 4.1. Situación del Impuesto en Derecho Comparado

Las soluciones que se dan al Impuesto en el Derecho Comparado son variadas, existiendo diversos modelos de tributación en relación con las transmisiones gratuitas en el marco de países de la O.C.D.E. En el caso concreto de los países europeos, una gran parte de estos gravan las transmisiones gratuitas de riqueza. Así, de los países de Europa Occidental, el Impuesto existe en todos salvo en Italia, Portugal y Suecia, habiendo en los dos primeros un Impuesto equivalente, con tipos no superiores al 10%. En el caso de los países de Europa Oriental, existe más variedad, existiendo una relativa igualdad entre el número de países que lo gravan y los que no.

Según GARCÍA DE PABLOS, las soluciones que se proponen en el seno de países de la Unión Europea son: Impuesto sobre Porciones hereditarias; Impuesto sobre el Caudal Relicto; una solución que combina las dos anteriores; y un modelo completamente independiente: el modelo irlandés.

#### 4.1.1. *Impuesto Sobre Porciones Hereditarias*<sup>32</sup>

Es el adoptado por la mayoría de países, incluido España, por lo que en este apartado, más allá de aportar alguna peculiaridad concreta de otros países, se describe el modelo del Impuesto de forma más concreta. Aquí, el Impuesto ha de ser asumido por el heredero o donatario, y se devenga o en el momento del fallecimiento, o en el de la recepción del bien donado, respectivamente.

---

<sup>32</sup> Se siguen en este apartado las explicaciones aportadas por GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. Universidad Complutense. Madrid. 2010.

Generalmente, se da una sujeción personal y real, tributando el patrimonio del causante en el país de nacionalidad de este, o siendo sometidos los bienes a la tributación del lugar en el que se encuentren. A modo de ejemplo de algunas peculiaridades que se dan en otros países, cabe destacar el hecho de que en Francia los herederos responden solidariamente del cumplimiento de las obligaciones, existiendo la posibilidad de que un solo heredero presente una declaración única conjunta por toda la herencia.

En cuanto a la base imponible, por lo general, la forman el valor neto de los bienes y derechos que se integran en ella. En cualquier caso, existen numerosas exenciones en función de la normativa de cada país, incluyendo éstas desde seguros de vida hasta colecciones artísticas. Para su cálculo, se recurre generalmente al valor de mercado aunque, aquí también, se dan excepciones, como por ejemplo la que se da en Francia, en la que el cálculo del valor de la vivienda se realiza aplicando el 80% a su valor de mercado.

También es habitual el establecimiento de reducciones y deducciones, dejando por tanto exentas unas cantidades prefijadas, y cuya cuantía varía enormemente en función de cada país. En muchos casos, estas deducciones se hacen depender del grado de vínculo familiar.

Finalmente, la progresividad de la tarifa varía dependiendo del país, y se suele utilizar conjuntamente con unos coeficientes que varían la cantidad resultante. Así, la cuota tributaria cambia principalmente dependiendo de la cuantía de lo heredado, del grado de parentesco existente entre beneficiario y transmisor, o de una combinación de ambos, no siendo para nada habitual el criterio español de graduación en función del patrimonio preexistente del heredero.

#### **4.1.2. *Impuesto sobre el Caudal Relicto***<sup>33</sup>

Utilizado por Reino Unido. En este modelo, se grava con un Impuesto a toda la herencia de forma previa a su repartición, gravándose por tanto la transmisión del patrimonio en

---

<sup>33</sup> Se siguen en este apartado las explicaciones aportadas por GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. Universidad Complutense. Madrid. 2010.

conjunto, y teniendo en cuenta para su graduación tanto la cuantía del propio patrimonio como su composición.

Así, en el Reino Unido no existe un Impuesto de Donaciones como tal, existiendo un solo Impuesto de Sucesiones que, con el fin de evitar posibles fraudes, es aplicado a transmisiones realizadas en los siete años previos a la muerte del causante, estando solamente exentas las transmisiones entre cónyuges.

En este modelo, se grava la herencia de forma directa, sin tener en cuenta las circunstancias personales de los beneficiarios. Este gravamen se establece en el Reino Unido en un 40%, y se aplica a las cantidades por encima del mínimo exento establecido, siempre que el beneficiario de las transmisiones no sea el cónyuge, pareja civil, la caridad o un club deportivo amateur.

Para calcular la base imponible se tiene en cuenta el patrimonio mundial, y no se considera, como ya se ha mencionado, el patrimonio preexistente del beneficiario. Igualmente, se establecen una serie de exenciones totales -como por ejemplo hasta una cantidad determinada para el caso de donaciones realizadas de padres a hijos con razón del matrimonio de los segundos- y parciales, en función de diversos criterios.

#### ***4.1.3. Combinación de los sistemas anteriores<sup>34</sup>***

Un ejemplo de este modelo puede ser el caso de Dinamarca, en el que existen dos impuestos distintos: uno que grava las sucesiones y otros que grava las donaciones. En el caso del primero, se divide entre el que grava el caudal relicto, y el adicional sobre cuotas hereditarias. El impuesto que grava el caudal relicto grava el total de la herencia, salvo las exenciones estipuladas, que varían según el país. El segundo, aplica sólo para transmisiones que no se den entre cónyuges, ascendientes o descendientes de primer grado, y grava estas transmisiones de forma adicional.

---

<sup>34</sup> Se siguen en este apartado las explicaciones aportadas por GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. Universidad Complutense. Madrid. 2010.

#### 4.1.4. *El modelo irlandés*<sup>35</sup>

Este impuesto, denominado *Capital Acquisitions Tax* (CAT), es aplicado al donatario o heredero de las propiedades transmitidas *mortis causa*, siendo su característica peculiar que, para calcular el nivel y tipo de impuesto para cada bien gravable, se tienen en cuenta todos los bienes que recibe una persona de un mismo receptor.

Así, se van acumulando las transmisiones que se van dando a lo largo de la vida del transmisor, y se suman a la herencia, evitándose posibles fraudes. En el caso irlandés, como particularidad, se tiene en cuenta toda la vida del transmisor, y no sólo un período determinado.

Es importante recalcar que, aunque aquí nos estamos centrando solo en países europeos, el sistema seguido por Estados Unidos en esta materia es similar al irlandés.

#### 4.1.5. *Conclusiones*

Después de observar los distintos modelos Impuesto de Sucesiones y Donaciones en nuestro entorno, es posible concluir, de forma genérica, que el Impuesto está implantado en el mismo; que se aplica habitualmente de forma conjunta para transmisiones *inter vivos* y *mortis causa*, existiendo grandes exenciones para adquisiciones entre familiares de primer grado, haciendo que las cantidades a pagar sean muy bajas, y siendo los tipos básicos por lo general similares o algo superiores a los españoles; y que no se tiene en cuenta el patrimonio preexistente del beneficiario al hacer los cálculos de la cuantía a pagar.

Así, algunos autores de la doctrina, quienes, en su mayoría, no plantean la supresión del Impuesto, argumentan que una posible solución al problema español podría ser copiar el modelo de Dinamarca<sup>36</sup>, puesto que así el Estado podría gravar mediante un Impuesto por el Caudal Relicto a grandes patrimonios, evitándose la concentración de riqueza, y las Comunidades Autónomas las porciones hereditarias, teniendo en cuenta el grado de

---

<sup>35</sup> Se siguen en este apartado las explicaciones aportadas por GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. Universidad Complutense. Madrid. 2010.

<sup>36</sup> GARCÍA DE PABLOS, J.F. "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma". *Crónica tributaria* nº139, 2011, pp. 79-105.

parentesco existente. Esto, planteado adecuadamente, facilitaría una reducción de las diferencias en la tributación del Impuesto entre CCAA y, por tanto, es un modelo de armonización del Impuesto.

#### **4.2. Armonización mínima en todo el territorio nacional**

La implantación de una armonización mínima en todo el territorio nacional, de forma que no existan grandes diferencias entre las Comunidades Autónomas, es una de las soluciones que actualmente más fuerza tiene, siendo defendida tanto por algunos partidos políticos como por gran parte de la doctrina<sup>37</sup>.

Parece lógico pensar que esta solución es una de las que menores problemas puede llevar aparejados, ya que no sería necesario quitar competencias a las Comunidades Autónomas, sino simplemente establecer unos términos distintos en la ley estatal, limitando su capacidad de actuación, y por tanto impidiendo la existencia de las diferencias actuales. Además, éstas seguirían siendo las encargadas de su recaudación.

Cabría también pensar que, a fin de evitar estas desigualdades, la normativa aprobada debería ser aplicable también a las Comunidades Forales<sup>38</sup>, aunque esto conllevaría una mayor complejidad<sup>39</sup>.

Por su importancia, creo que se debe hacer hincapié aquí en la propuesta de la Comisión de Expertos para la Reforma Sistema Tributario Español. Esta Comisión propone “*mantener el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para mejorar la igualdad de oportunidades y favorecer la equidad del sistema, [...] creación de una tributación mínima por sucesiones en todo el territorio nacional. [...] imposición mínima debería contar con una tarifa impositiva (mortis causa o inter vivos) que discrimine exclusivamente en función del grado de parentesco. [...] establecer también un mínimo exento específico sobre la base. Los tipos*

---

<sup>37</sup> Cabe citar, además de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, RAMOS PRIETO, J. “La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: algunas reflexiones sobre los recursos tributarios autonómicos”. *Revista valenciana d’estudis autonòmics* nº 61, 2016, pp. 150-206.

<sup>38</sup> BOSCH, N. “Una visión crítica del modelo de financiación autonómica”. *Revista de Investigaciones Regionales* nº13, 2008, pp. 269-276.

<sup>39</sup> Debido a la redacción de la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española

*impositivos deberían situarse en niveles reducidos [...] dentro de un rango entre el 4% y el 10%. [...] limpiar el impuesto de las reducciones existentes”*<sup>40</sup>.

Así, parece lógico mantener el Impuesto por el propio fundamento del mismo, ya que al ser un tributo que somete a tributación la capacidad económica real, a través del gravamen de la adquisición gratuita de bienes, que ha de ser considerada como una manifestación de riqueza, se está beneficiando la redistribución de riqueza y la justicia del sistema tributario.

Otro beneficio adicional es que se otorgaría a las Comunidades Autónomas un nivel de ingresos relativamente estable, lo que facilitaría el planteamiento de los presupuestos, e igualmente evitaría las enormes diferencias en cuanto a la tributación que se dan actualmente, beneficiando así -en términos relativos- por igual a todas las Comunidades Autónomas<sup>41</sup>.

### **4.3. Supresión del Impuesto**

Son ya varias las ocasiones en las que diversos grupos políticos han planteado propuestas de supresión sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, cada una de ellas con distintos matices. Además de la ya mencionada en este trabajo del grupo Ciudadanos, rechazada recientemente en el Congreso de los Diputados, cabe mencionar la presentada en el año 2009 por Convergencia i Unión (CiU), que pretendía introducir una bonificación del 100% en donaciones *inter vivos* y *mortis causa* en aquellos casos en los que los beneficiarios fuesen cónyuge, ascendientes o descendientes<sup>42</sup>.

Estas propuestas, no hacen sino dar voz a multitud de ciudadanos que opinan que este Impuesto es injusto, y debe ser suprimido. Otros partidos aun sin representación política, como el caso de Vox, también están en contra de este Impuesto, y defienden su supresión.

Es importante reconocer que en estas posturas han podido jugar un papel muy importante varios titulares y artículos periodísticos, como los que señalan casos de personas que deben

---

<sup>40</sup> VVAA. *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Ministerio de Hacienda. Madrid. 2014.

<sup>41</sup> En estos términos se manifiesta HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. “La situación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas. Ejercicio 2010”. *Revista de Estudios Regionales* nº88, 2010, pp. 45-90.

<sup>42</sup> GARCÍA DE PABLOS, J.F. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma”. *Crónica tributaria* nº139, 2011, pp. 79-105.

renunciar a herencias por no poder afrontar la carga impositiva que les supone el pago del Impuesto de Sucesiones y Donaciones<sup>43</sup>.

Es observable, por tanto, que no son pocas las voces que actualmente se decantan por la supresión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones como solución al debate actual. Muchas de estas voces, centran sus argumentos en la inconstitucionalidad del Impuesto, utilizando diversidad de argumentos para defender esta postura, incluyéndose entre ellos la aparente injusticia que supone el gravar un bien que ya ha sido gravado, el incumplimiento de sus funciones de redistribución o las ya mencionadas diferencias en la tributación en función de la Comunidad Autónoma donde se tribute.

Aun reconociéndose ventajas a esta postura, la supresión del Impuesto iría contra la teórica redistribución de la renta que el mismo supone, y por tanto serían necesarias reformas en otros tributos para suplir el déficit dejado por la falta de recaudación del Impuesto. Además, esto afectaría de forma desigual a las distintas Comunidades Autónomas ya que, por la configuración actual del Impuesto, y como se viene mencionando a lo largo de todo el trabajo, hay grandes diferencias en cuanto a la recaudación entre las mismas.

#### **4.3.1. Posiciones actuales**

En este punto, y dado el fuerte componente ideológico del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, variando por lo general mucho las posturas frente al mismo en función de la ideología de cada uno, me parece interesante hacer un breve resumen de la visión que tiene cada uno de los principales partidos españoles actualmente en lo que respecta al mismo, y que reflejan en sus programas electorales.

Así, existen partidos que ya han presentado varias propuestas de ley en sede parlamentaria con el objetivo de suprimirlo, como el Partido Popular. Estas propuestas, que utilizaban como principal argumento el hecho de que el Impuesto supone una doble imposición, han sido rechazadas. Sin embargo, otros partidos también abogan por esta

---

<sup>43</sup> En este sentido, y a modo de ejemplo, se puede señalar MARTÍNEZ, E. “Una de cada diez herencias son rechazadas por los impuestos o deudas”. *Diario Las Provincias*. 2019. Disponible en: <https://www.lasprovincias.es/economia/diez-herencias-rechazadas-20190304220541-nt.html> (última consulta 03/04/2019).

supresión, aunque con otros argumentos, como el hecho de que hay personas que deben renunciar a sus herencias por no poder hacer frente al pago del Impuesto, como es el caso de Vox.

Otra postura distinta es la de aquellos que abogan por el establecimiento de mínimos comunes en todo el territorio nacional, como es el caso del PSOE. cuyo programa electoral del año 2016 manifestaba la voluntad de evitar la *“descoordinación entre el IRPF, Sucesiones, y el Impuesto de Patrimonio, que impide gravar adecuadamente la riqueza, dando lugar a una doble no tributación que permite que determinadas grandes fortunas y patrimonios no contribuyan de forma adecuada al sostenimiento de los gastos públicos”*.

Similar a la propuesta del PSOE es la propuesta de reforma del actual sistema, y el establecimiento de mínimos exentos en 600.000 euros por heredero o donatario defendida por Ciudadanos. Esta propuesta, se basa en argumentos tales como que supone la discriminación de los ciudadanos según su lugar de residencia; el hecho de que sea un impuesto que, a su juicio, sólo pagan las clases medias; la posibilidad de que se den situaciones en las que los tipos impositivos superen el 30%; y el hecho de que grava y penaliza el ahorro. Sin embargo, para casos concretos como explotaciones agrarias, propone su supresión.

Finalmente, otros partidos, como es el caso de Podemos, se decantan por la eliminación bonificaciones y el restablecimiento de los tipos efectivos. Así, su propuesta se basa en el establecimiento de una tributación mínima no bonificable, armonizada en todas las Comunidades Autónomas. Según este partido, este hecho recaerá principalmente en aquellos personas y grupos con mayores niveles de renta. Igualmente, consideran que la primera vivienda debe seguir teniendo una exención hasta un valor máximo de 300.000€.

#### **4.4. Centralización del impuesto**

La centralización del Impuesto es otra de las posibles soluciones que han tenido repercusión en los últimos tiempos. Esta solución es muy similar a la ya estudiada de la



armonización de la normativa a nivel estatal, pero tiene el inconveniente de la dificultad de quitar competencias ya asumidas a las Comunidades Autónomas<sup>44</sup>.

Por lo general, la medida garantizaría que no existiesen desigualdades en función de la Comunidad Autónoma en la que se diese la transmisión, siendo este su gran punto positivo, ya que lleva al extremo la igualdad promulgada en la Constitución, y el Estado sería el encargado, en exclusiva, de su recaudación. Por el contrario, su principal desventaja es la ya mencionada necesidad de recuperación de competencias por parte del Estado, que resulta de gran dificultad por el panorama político actual y por las leyes vigentes.

---

<sup>44</sup> Son mencionables aquí, como leyes que obstaculizan esta recuperación por parte del Estado de competencias, la LOFCA y la Ley 22/2009.

## **5. VALORACIÓN PERSONAL Y CONCLUSIONES**

En este apartado, pretendo introducir mi propia opinión al respecto de la situación actual de Impuesto de Sucesiones y Donaciones, así como argumentar la solución al debate actual que parece más lógica desde la perspectiva de la igualdad. Igualmente, se valora el cumplimiento de objetivos y se introduce la solución que, objetivamente y teniendo en cuenta todos los factores que rodean a este Impuesto, parece más apropiada y tiene un mayor consenso.

### **5.1. Valoración personal**

Está claro que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto controvertido, y sobre el cual existen multitud de posturas y propuestas, todas ellas válidas dependiendo de donde se ponga el foco (equidad, igualdad territorial, etc.).

En mi opinión, hemos de centrarnos, más allá de los argumentos jurídicos, y de su arraigo tanto en el sistema español como comunitario, en los efectos que tiene el mismo sobre los ciudadanos.

Sí que es cierto que el Impuesto tiene un carácter redistributivo, y que debido a su configuración van a aportar más aquellos con una situación privilegiada. Sin embargo, no debemos olvidarnos que este Impuesto, a pesar de las exenciones vigentes, aplica en un alto porcentaje de casos a herencias por debajo del millón de euros, habiendo aumentado las renunciaciones desde 11.047 en 2007 a 28.783 en 2013<sup>45</sup>.

Más allá del fácil argumento de señalar, como hace la prensa, personas en situación desesperada que deben renunciar a las herencias del patrimonio que sus padres con gran esfuerzo consiguieron, creo que debemos centrarnos en observar si el Impuesto cumple realmente el objetivo para el que está diseñado, la redistribución de la renta y la contribución de acuerdo con el principio de capacidad económica, o no, y a costa de qué lo hace.

---

<sup>45</sup> De acuerdo con el Consejo General del Notariado.

Parece lógico pensar que, por su escasa recaudación, unos 2.300 M€ en el año 2012<sup>46</sup>, sus efectos sobre la redistribución de riqueza van a ser escasos. Sin embargo, la configuración actual del tributo hace que existan unas diferencias enormes entre Comunidades Autónomas, habiendo por tanto una desigual redistribución de la renta en función del lugar de residencia.

Así, en un primer punto parece lógico pensar que la configuración actual del tributo resulta contraria a la igualdad, y que los ciudadanos se pueden ver beneficiados o perjudicados en función de su lugar de residencia, lo cual es contrario al principio de igualdad recogido por la Constitución Española.

En este punto, parece que lo más interesante sería una reforma que minimizase estas diferencias, y que se hiciera en pro de la igualdad de todos los ciudadanos, afectando a todos por igual, y beneficiando de la misma forma.

Sin embargo, cabe introducir el debate sobre la doble imposición que, si bien, como se ha visto, no es tal desde una perspectiva puramente jurídica, resulta clara desde todas las demás, pues se está gravando un bien que ya ha sido gravado.

Esta doble imposición parece injusta, pues los anteriores poseedores ya han tributado por su patrimonio los correspondientes impuestos, y además es contraria al ahorro, ya que supone nuevos gastos, que reducen la cuantía del patrimonio transmitido, e invitan a reducir el mismo en vida.

Así, la solución más interesante bajo mi punto de vista creo que pasa por, a corto plazo, establecer una armonización del Impuesto de forma que se acabe con la desigualdad existente, y que afecte a todos por igual, siguiendo los principios de progresividad establecidos, y gravando por tanto más fuertemente a las herencias de mayor cuantía pero, sin embargo, y a imagen del derecho comparado, no teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del beneficiario. Así, se seguirían gravando hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica, y se garantizaría la igualdad. Si se establecen unos tipos adecuados,

---

<sup>46</sup> VVAA. *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Ministerio de Hacienda. Madrid. 2014.

que en mi opinión en ningún caso deberían ser elevados, se puede obtener una cuantía anual que realmente tenga incidencia sobre la redistribución de la riqueza.

A largo plazo creo que debería hacerse una reflexión sobre si existen otras formas de conseguir la redistribución de la riqueza que realmente afecten a aquellos con mayores patrimonios, y no a la clase media, intentando cambiar las cuantías de los mismos de forma que sólo aquellos realmente acaudalados lo soporten, aunque en ningún caso estableciendo tipos elevados para estos tampoco.

## **5.2. Análisis del cumplimiento de objetivos**

En un primer momento, se planteaban estos objetivos:

- Adquirir un conocimiento sobre el fundamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, su situación actual y diferencias en las tributaciones autonómicas.
- Conocer los distintos problemas que el Impuesto ocasiona actualmente.
- Conocer las distintas soluciones que se proponen, y poder decantarse por la más apropiada.

En este punto, es necesario observar si se han cumplido los mismos. Así, en un primer momento se ha estudiado el origen del Impuesto y su fundamento, así como realizado un recorrido histórico hasta llegar a la situación actual, detallando esta última también, y dando por tanto cumplimiento al primer objetivo.

Seguidamente, se han expuesto los diversos problemas que plantea la configuración actual del Impuesto, cumpliendo así con el segundo objetivo planteado.

Finalmente, se han expuesto las diversas soluciones planteadas actualmente, y se ha expuesto cuál es aquella por la que se decantan los expertos. Así, se ha dado cumplimiento al tercer objetivo.

### 5.3. Conclusiones generales

Como se viene observado a lo largo de todo el trabajo, la configuración actual del Impuesto de Sucesiones es altamente polémica, pareciendo necesaria una reforma del mismo, y existiendo un algo grado de acuerdo entre casi todos los actores en este punto.

Según lo observado, esta configuración parece no ser la apropiada para el cumplimiento del principio de igualdad consagrado por la Constitución en su artículo 1, pues hace depender la cuantía de la cantidad a pagar, entre otros aspectos, del lugar de residencia, dándose por tanto enormes variaciones en la tributación pues, debido a la amplia libertad normativa de la que disponen las Comunidades Autónomas, las normas establecidas por las mismas tienen grandísimas diferencias.

Igualmente, el Impuesto parece no estar cumpliendo correctamente con su labor como elemento de redistribución de la riqueza, pues la recaudación del mismo es escasa, y en muchos casos la gente con mayores medios económicos lleva a cabo una planificación fiscal que les permite pagar menos, repercutiendo sin embargo sobre las clases medias, que no disponen de los medios necesarios para realizar esta planificación.

Como solución, actualmente parece lo más razonable llevar a cabo una armonización mínima del Impuesto en todo el Estado, de forma que se reduzcan las diferencias entre Comunidades Autónomas, y se eviten las desigualdades actuales. Igualmente, parece acertado el establecimiento de unos tipos más bajos, teniendo sobre todo en cuenta el grado de parentesco y la cuantía de la herencia/ donación, y no el patrimonio preexistente del beneficiario.

Esta solución, defendida por gran parte de la doctrina, y que fue la recomendada por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, parece tener una implementación relativamente sencilla, pues implicaría únicamente un cambio en la redacción de la normativa estatal, estableciendo unas limitaciones a las libertades normativas de las Comunidades Autónomas, y puede acabar con la polémica actual.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

### Obras doctrinales

BARRAGUÉ, B.; MARTÍNEZ, C. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como medio para conseguir una mayor igualdad de oportunidades”. *Estudios de Progreso* nº88. Fundación Alternativas. 2016.

BLANCO GARCÍA, A. J. “El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender”. *Quincena Fiscal* nº 8, 2015, pp. 121-133.

BOSCH, N. “Una visión crítica del modelo de financiación autonómica”. *Revista de Investigaciones Regionales* nº13, 2008, pp. 269-276.

CHECA GONZÁLEZ, C. *La supresión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. Marcial Pons. Madrid. 1996.

GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. Universidad Complutense. Madrid. 2010.

GARCÍA DE PABLOS, J.F. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma”. *Crónica tributaria* nº139, 2011, pp. 79-105.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. “La situación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas. Ejercicio 2010”. *Revista de Estudios Regionales* nº88, 2010, pp. 45-90.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. “Reflexiones sobre la no confiscatoriedad del Impuesto de Sucesiones y Donaciones”. *Quincena Fiscal* nº 4, 2012, pp. 15-28.

LORENZO-REGO, I. *El concepto de familia en derecho español: un estudio interdisciplinar*. José María Bosch editor. Barcelona. 2014.

MISAS BARBA, J.M. *Tema 13- Fiscal*. Temario preparatorio para la oposición de Notarías. 2016.

MORENO SOLDADO, S. “La inconstitucionalidad de la Ley de Sucesiones y Donaciones y su contrariedad con el Derecho y la jurisprudencia de la Unión Europea”. *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha* nº 13, 2018, pp.151-209.

RAMOS PRIETO, J. “La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: algunas reflexiones sobre los recursos tributarios autonómicos”. *Revista valenciana d’estudis autonòmics* nº 61, 2016, pp. 150-206.

SÁNCHEZ, E. “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”. *Revista Estudios Jurídicos* nº 15, 2015.

SÁNCHEZ SERRANO, L. *Principios de Justicia Tributaria*. Comares. Granada. 1996.

VALLEJO-POUSADA, R.V. “Reforma y contrarreforma tributaria en 1845-1852”. *Revista de Historia Económica* nº19, 2001, pp. 53-80.

VVAA. *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Ministerio de Hacienda. Madrid. 2014.

### **Recursos electrónicos**

CALVO, R. “El Tribunal Supremo equipara españoles, europeos y extracomunitarios en el Impuesto sobre Sucesiones”. *Blog Garrigues Expansión*. 2018. Disponible en: <http://www.expansion.com/blogs/garrigues/2018/03/20/el-tribunal-supremo-equipara-espanoles.html> (última consulta 04/04/2019)

CAMPO, A. del. “Morir para ahorrar impuestos”. *Diario de Mallorca*. 2016. Disponible en: <https://www.diariodemallorca.es/opinion/2016/02/28/morir-ahorrar-impuestos/1097390.html> (última consulta 04/04/2019)

LAMET, J. “El PP presenta una ley para suprimir el Impuesto sobre Sucesiones a nivel nacional”. *El Mundo*. 2019. Disponible en: <https://www.elmundo.es/espana/2019/01/30/5c5171d0fdddff0e288b45bd.html> (última consulta 02/04/2019)

MARTÍNEZ, E. “Una de cada diez herencias son rechazadas por los impuestos o deudas”. *Diario Las Provincias*. 2019 Disponible en: <https://www.lasprovincias.es/economia/diez-herencias-rechazadas-20190304220541-nt.html> (última consulta 03/04/2019).

ORTEGA MACÍAS, T. *El gravamen de las sucesiones en España: las desigualdades entre Comunidades Autónomas*. Universidad de Valladolid. 2018. Disponible en: <http://uvadoc.uva.es/bitstream/10324/34602/1/TFG-E-684.pdf> (última consulta 05/04/2019)

PÉREZ, R. “Más de cien españoles renuncian cada día a una herencia por los altos impuestos”. *Diario ABC*. 2018. Disponible en: [https://www.abc.es/economia/abci-mas-cien-espanoles-renuncian-cada-herencia-201802012124\\_noticia.html](https://www.abc.es/economia/abci-mas-cien-espanoles-renuncian-cada-herencia-201802012124_noticia.html) (última consulta 02/04/2019)



## **7. ANEXO**

### ***Legislación***

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

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

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

Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos de Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias

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

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

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas

Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias

## *Jurisprudencia*

### **Tribunal Supremo**

Sentencia del Tribunal Supremo 407/2016, de 9 de febrero de 2016

### **Tribunal Constitucional**

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo.

### **Tribunal de Justicia de la Unión Europea**

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127-12

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 242/2018, de 18 de febrero