



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO/2019-2020**

**EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y
DONACIONES: SU INCIDENCIA EN
CASTILLA Y LEÓN**

**INHERITANCE AND DONATION TAX
AND ITS IMPACT IN CASTILE AND
LEÓN**

GRADO EN DERECHO

AUTOR/A: D. Adrián Benavides Burdel

TUTOR/A: Dña. María Teresa Mata Sierra

Este trabajo no hubiera sido posible sin el apoyo incondicional de mi madre, mi abuela, mi abuelo, mi tía, mi tío, mi prima y mi primo; sin ellos no sé si podría haber llegado donde me encuentro.

Mi más sincero agradecimiento a la Facultad de Derecho, a la Universidad de León, a todos los docentes que me han enseñado tanto durante estos cuatro años.

No quiero dejar de nombrar a mis compañeros, con los cuáles he pasado tanto tiempo en estos años, y en especial, aquellos en los que me he apoyado y que durante estos años han sido mi familia, y ya siempre lo serán. Gracias Dalila, Helena, Nerea, Cristina, Camila, Marta y Ana.

Dejo para el final, aunque no por ser el final es la menos importante, a la Catedrática de Derecho financiero y tributario de la Facultad de Derecho en la Universidad de León, Dña. María Teresa Mata Sierra, mi tutora, lo ha sido todo y quiero decirle que la recordaré siempre allá donde el destino me lleve, porque sin ella mi TFG no hubiera salido adelante. Le agradezco toda la paciencia que ha tenido conmigo, toda su ayuda para conmigo en estos años tan importantes de universidad, le agradezco por guiarme en el camino hacia mi futuro y lo buena persona que es, una de las mejores docentes y personas que he conocido nunca.

Por todo ello, ¡muchísimas gracias, M.^a Teresa!

ÍNDICE:

RESUMEN	4
ABSTRACT	5
OBJETO	6
METODOLOGÍA.....	8
I. INTRODUCCIÓN	10
II. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL IMPUESTO EN ESPAÑA	11
III. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES: CONFIGURACIÓN GENERAL	14
1. Elementos esenciales del impuesto.....	14
Naturaleza jurídica, objeto y ámbito.....	15
Hecho imponible y no sujeción	16
Sujetos Pasivos	18
Base imponible y base liquidable	19
Reducciones	20
Determinación de la cuota tributaria	22
2. Gestión del impuesto	23
IV. LA RELACIÓN DEL ISD CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS	25
V. EL CARÁCTER DE TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CCAA	32

1. Ejercicio de las competencias normativas por parte de las CC AA	37
VI. EL CASO CONCRETO DE CASTILLA Y LEÓN	39
1. El ISD en Castilla y León	39
2. Situación actual del ISD con especial análisis de los beneficios fiscales aplicables al impuesto	40
3. Previsiones de cambio en la normativa del ISD en Castilla y León	45
VII. CONCLUSIONES	53
VIII. BIBLIOGRAFÍA	56

RESUMEN

El impuesto de sucesiones y donaciones nunca había dado tanto que hablar como en estos precisos instantes, desde que se ha puesto sobre la mesa de debate la conservación del mismo o su futura supresión, son muchos los que están a favor de una postura o de la otra.

Como bien es sabido, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas para su control y gestión. La incidencia en las comunidades tendrá diferencias en cuanto pertenencia al régimen común o especial.

Tras hacer una breve mención sobre la gestión del impuesto, analizamos la relación del mismo con los principios constitucionales tributarios. Observaremos que es un impuesto que atiende a los principios de igualdad, progresividad, capacidad económica, generalidad y no confiscatoriedad. El principio más importante a mi parecer es el de igualdad, que no tiene como significado la uniformidad y demuestra claramente las diferencias de aplicación entre las Comunidades.

Finalmente, pasaremos a analizar el caso concreto de nuestra Comunidad Autónoma, Castilla y León, y podremos ver como se encuentra en ella la regulación del impuesto, así como intenciones y opiniones sobre la continuidad del mismo, su evolución desde la cesión y, su situación actual.

PALABRAS CLAVE

Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Sucesiones, Donaciones, Evolución, Comunidad Autónoma, Castilla y León, impuesto, tributos, regulación, Comunidades, adquisiciones, Autónomas, base, sujetos, gestión, supresión.

ABSTRACT

The inheritance and donation tax has never given so much to talk about as it has these days when the debate of its preservation or abolition has been brought up for discussion with many people in favour of one position or the other.

As it is well-known, the Inheritance and Donation Tax is a state-run tax transferred to the Autonomous Communities for its control and management. The impact in each Community is different depending on whether they belong to the common regime or a special one.

After having mentioned briefly this tax management, we will analyse its relation with the tax constitutional principles, we will observe that it is a tax that responds to the principles of equality, progressivity, financial capacity, generality and confiscality. In my view, the most important principle is the equality one, which does not mean uniformity and clearly shows the differences among communities in its application.

Finally, we will go on to analyse the case of our Autonomous Community, Castile and León, and we will be able to see how this tax is regulated, as well as the intentions and opinions regarding its continuity, its evolution since it was transferred and its current situation.

KEY WORDS

Inheritance and donation tax, inheritance, donations, evolution, Autonomous Community, Castile and León, tax, regulation, communities, acquisitions, autonomous, base, subjects, management, abolition.

OBJETO

En el presente trabajo se ha intentado mostrar una perspectiva global y generalizada del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en particular en su vertiente de Sucesiones, para lo cual, se ha puesto de relieve cuál ha sido la evolución de este impuesto desde sus inicios, donde se procedió a su modificación, supresión y reimplantación, hasta nuestros tiempos modernos, donde sigue habiendo posturas que hacen que este impuesto resulte permanentemente cuestionado.

Hemos querido hacer hincapié en cuál son los elementos esenciales del ISD, analizando la naturaleza de este impuesto, sin olvidarnos de mencionar que no todas las Comunidades tienen la misma aplicación y cesión del mismo. Como sabemos, existen Comunidades de régimen especial como Navarra y el País Vasco, y de régimen común, que son todas aquellas que no tienen un régimen especial o foral, y, en las que se incluye Castilla y León.

La gestión del impuesto, ha sido otro punto tratado dentro de los aspectos esenciales de esta figura, analizando distintos aspectos entre los que destaca el plazo de presentación del impuesto; cerramos este epígrafe aludiendo a la situación extraordinaria que estamos viviendo con la cuarentena social impuesta por el Covid-19, que supone cambios en los plazos de presentación que, debido a esta situación, se han ampliado

Se ha realizado también un análisis minucioso y detallado de la relación del impuesto con los principios constitucionales tributarios. Dentro de estos, y que se aplican al ISD tenemos el principio de igualdad, generalidad, no confiscatoriedad, capacidad económica y progresividad. Dentro de este punto trataremos brevemente el tema de la desigualdad entre Comunidades que más adelante se expondrá en toda su extensión.

Pasaremos a analizar también cómo está constituida la cesión del tributo a las CCAA, en esta parte se ha intentado describir a la perfección en qué consiste, se analiza en que pueden incidir las Comunidades dentro de los límites interpuestos por la LISD.

Finalmente, creímos oportuno hacer un análisis de nuestra Comunidad Autónoma. Castilla y León ha establecido una serie de beneficios fiscales como han hecho también el resto de comunidades que van desde reducciones en la base imponible por parentesco o discapacidad, entre otras, hasta reducciones variables en la base imponible.

No podemos dejar sin mencionar las variaciones que, con la aprobación del Proyecto de Ley es posible que se lleven a cabo en nuestra Comunidad, así como un breve análisis para finalizar de las distintas posturas existentes hacia el ISD.

METODOLOGÍA

En un principio escogí este tema porque, a pesar de ser una materia que me gusta en todos sus ámbitos, me di cuenta de que podía tratar temas que fueran novedosos y que estuviesen en boca de la sociedad española.

A pesar de no ser un tema precisamente novedoso, el ISD siempre ha dado de qué hablar y por lo tanto me decidí a tratar este tema en su extensión.

Al principio pensé que era un tema sobre lo que no habría mucho de lo que hablar, y obviamente manifesté mis preocupaciones a mi tutora. Tras esto, me dijo que no me preocupase, y que empezase a leer algún manual para ir familiarizándome con la materia y con el tema en cuestión.

Comencé haciendo un análisis de lo que me parecía más importante del tema, y tras haber elaborado un índice provisional, lo consulté para que me recomendara otros puntos importantes o me dijese que ciertos puntos no podían ser tratados por falta de material o por su extensa complejidad de entendimiento.

La mayor parte de la información ha sido recopilada de bases de datos y plataformas digitales como pueden ser Aranzadi Instituciones, la base de datos de tirant on line, o Google Scholar, que, aunque no haya sido extraída cierta información de estas mismas, sí que me ayudó leer artículos, revistas o fragmentos de manuales, que me han servido para encontrar aquellas fuentes que me iban a servir definitivamente para elaborar mi TFG.

Dialnet ha sido también una de las principales fuentes en las que, por desconocimiento, mi tutora me ha tenido que ayudar a extraer varios fragmentos para su posterior análisis. Además, y como indica la lógica me he servido de jurisprudencia y de legislación para poder elaborar y formular distintos apartados en este trabajo de manera detallada, para que se entienda en toda su profundidad.

Tras esto, decidí que era buena idea comenzar a redactar el trabajo, y, cuando llevaba escritas 10 hojas, pensé que era buena idea enviar a mi tutora esta parte para que me diese las indicaciones necesarias para corregirlo y hacerlo bien. Con todo esto, mi tutora me ayudó en las citas, redacción, así como en aspectos formales y de expresión que fueron clave para retomar la redacción del trabajo.

Tras muchos correos con mi tutora y mucha ayuda por su parte, conseguí ir redactando y que el trabajo fuera cogiendo forma poco a poco.

Cuando llegamos al último epígrafe de teoría, he de decir que fue el que más duro se hizo a la hora de redactar, ya que había mucha información en unos temas y poca en otros. Mi tutora me supo encaminar y orientándonos en el índice, gracias a su ayuda con la jurisprudencia, conseguí finalmente acabar la redacción del trabajo.

I. INTRODUCCIÓN

En el presente Trabajo de Fin de Grado (en adelante, TFG) pretendemos abordar el análisis del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante también, ISD), figura tributaria especialmente controvertida que la convierte siempre en un tema de actualidad.

Para adentrarnos en la temática que queremos tratar empezaremos conociendo lo que podríamos denominar, historia de este discutido impuesto, su evolución en el tiempo hasta el momento actual, para realizar seguidamente un recorrido por los elementos esenciales del mismo- naturaleza jurídica, hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, tipo de gravamen, cuota- con especial hincapié en aquellos beneficios fiscales originados por la cesión de competencias normativas en este ámbito a las Comunidades Autónomas (en adelante también, CCAA) y que han generado multitud de diferencias entre unas y otras siempre cuestionadas y cuestionables.

Una vez analizados los elementos esenciales del impuesto nos centramos en coherenciarlo con los principios constitucionales del artículo 31 de la Constitución de 1978, con especial incidencia en la relación de este tributo con los principios de generalidad, capacidad económica e igualdad entre otros.

Dedicamos un capítulo a la especial naturaleza de este impuesto como tributo cedido a las CCAA, analizando la evolución que ha tenido la trayectoria del impuesto en los consecutivos modelos de cesión de tributos a las Entidades regionales y los criterios normativos, bien diferentes, que se han seguido en las Comunidades Autónomas a partir de estas cesiones de capacidad normativa sobre el impuesto, lo que ha provocado roces y malestares entre ellas.

Este análisis nos sirve para introducir en el tema que realmente nos preocupa, que es la situación del ISD en nuestra Comunidad Autónoma, Castilla y León, así como las previsiones de cambios normativos que se pretenden en esta figura, pretensión que tiene muchos visos de llegar a ser efectiva. Para ello, iniciaremos este capítulo del trabajo con un recorrido por la evolución de la normativa desde la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas, terminando con la situación actual que vive hoy en día el impuesto, sin dejar de referirnos a la controversia que se suscita entre los diferentes puntos de vista que abogan desde el mantenimiento a la supresión del mismo.

II. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL IMPUESTO EN ESPAÑA

Conforme a lo que han señalado algunos autores como BARBERÁN LAHUERTA¹, el Impuesto sobre Sucesiones aparece por primera vez en España a finales del siglo XVIII, recogido en la Real Cédula de Carlos IV, de 19 de septiembre de 1798.

Este tributo durante el Siglo XIX tuvo una vida muy azarosa porque fue abolido, reimplantado y modificado en sucesivas ocasiones. Con la reforma de Mon-Santillán en 1845, precursora de un sistema tributario más moderno, estableció el impuesto con el nombre de “Derecho de hipotecas” al recaudarse por los contadores de hipotecas². Otro de los hitos destacables en esta primera época la encontramos en el mandato del Ministro de Hacienda Raimundo Fernández Villaverde, quien inspiró la Ley de abril de 1900 en la que se reformaba el entonces denominado “Impuesto de derechos reales y

¹ BARBERÁN LAHUERTA, M. A.: *La imposición sobre las herencias. Situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Ed. Comares, Granada, 2005.

² ESTAPÉ, F.: *La reforma tributaria de 1845* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971, pág. 161.

transmisión de bienes”, cuya novedad principal, resultó ser la del establecimiento de una tarifa progresiva.³

En los años cuarenta del Siglo XX, el impuesto presentaba una estructura muy compleja ya que no era un tributo único, sino que la misma figura integraba figuras diferentes, en concreto: al Impuesto sobre Adquisiciones mortis causa, al Impuesto sobre Donaciones inter vivos y mortis causa, al Gravamen Complementario sobre adquisiciones mortis causa y sobre donaciones y al Impuesto sobre Bienes de las personas jurídicas. Tras las reformas que se van produciendo a lo largo de las décadas de los cincuenta y sesenta del Siglo XX, la tarifa del impuesto aumentó su progresividad que, exageradamente, podía llegar hasta el 84 por ciento si la porción hereditaria superaba los cien millones de pesetas y el causahabiente superaba el cuarto grado de parentesco⁴.

En 1964 se produce una reforma que separa la tributación de las sucesiones del llamado Impuesto sobre Derechos Reales y que, entre sus modificaciones más importantes, introduce la supresión como figura autónoma, la reducción del número de tarifas que se comienzan a aplicarse de forma graduada y sucesiva para evitar los saltos que se producían y, para terminar, la reducción de la tributación del cónyuge viudo⁵.

Ya en los años setenta del siglo XX y motivada en parte por los denominados “Pactos de la Moncloa”, se diseña una profunda reforma tributaria que

³ SOLÉ VILLALONGA, G.: *La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900*, Madrid, Editorial Derecho Financiero, 1967 y también COMÍN, F.: "Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX", *Hacienda Pública Española*, núm. 108-109, págs.441 y ss.

⁴ GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*, tesis doctoral, págs. 15 y ss. disponible en <http://eprints.sim.ucm.es/10732/1/T31397.pdf> (Consultado el 26/03/2020).

⁵ CAZORLA PRIETO, L. y MONTEJO VELILLA, S.: *El impuesto de sucesiones y donaciones*, Civitas, Madrid, 1991.

afecta no solo a la propia estructura del sistema tributario, sino también a la Administración tributaria misma que se encarga de gestionar estas figuras. Consecuencia de ello, se aprueba la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁶ que, según reconoce la propia norma, cierra el marco de la imposición directa aplicable en España a partir de este momento con carácter de tributo complementario respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). El mismo legislador configura este tributo como un impuesto que *“contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público; con esta finalidad, y siguiendo la pauta que marca el artículo 31 de la Constitución, se mantienen los dos principios que inspiraban la anterior ordenación del tributo; a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente, si bien este último se combina para tener en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente, cuando su cuantía exceda de cincuenta millones de pesetas”*⁷.

Como tendremos ocasión de tratar más adelante, este tributo que comenzó siendo íntegramente estatal, con el diseño de los modelos de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas pasa a convertirse en uno de los tributos cedidos a las Entidades regionales desde la Ley 14/1996, de 30 de diciembre de cesión de tributos del Estado a las CCAA⁸, conforme a la cual se cedió la recaudación del impuesto y se otorgaron las primeras competencias normativas a las CCAA sobre el mismo, lo que les permitía regular algunos aspectos del tributo. En la Ley de cesión de 2001⁹, estas

⁶ Desarrollada por el Real Decreto 1269/1991, de 8 de noviembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE, núm. 275, de 16 de noviembre de 1991).

⁷ Vid, el tenor literal de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE, núm.303, de 19 de diciembre de 1987).

⁸ BOE, de 31 de enero de 1997.

⁹ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por las que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE, núm. 313, de 31 de diciembre de 2001).

competencias se ampliaron, de suerte que las Comunidades Autónomas comienzan entonces a regular, por ser éstas parte de las competencias cedidas sobre el impuesto, las reducciones que estimen convenientes y siempre que respondan a características económicas o sociales propias la tarifa, cuantías y coeficientes del patrimonio existente y deducciones y bonificaciones de la cuota, lo que, obviamente, empieza a generar evidentes disparidades entre territorios -que analizaremos más adelante- motivadas por esta amplísima capacidad normativa que se les ha dado a las Comunidades Autónomas.

Por último, debemos señalar que los beneficios fiscales establecidos por las respectivas Comunidades Autónomas que sólo se aplicaban a residentes en España, a partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 3 de septiembre de 2014¹⁰, al declarar esta situación discriminatoria y contraria al Derecho de la Unión Europea -y en concreto al principio de libre circulación de capitales-, ha obligado al legislador español a extender, opcionalmente, la aplicación de estas normas a los residentes en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo.

III. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES: CONFIGURACIÓN GENERAL

1. Elementos esenciales del impuesto

Analizaremos, si quiera brevemente, los elementos esenciales del impuesto en la medida en que contribuirá a la mejor comprensión de los temas que trataremos en otros capítulos del TFG. A modo de introducción, debemos señalar que nos situamos ante un tributo que, como ya hemos apuntado, no es otro que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuyo objeto de gravamen está constituido por los incrementos de

¹⁰ ECLI:EU:C:2014: 2130.

patrimonio obtenidos a título gratuito por una persona física, ya sean *mortis causa* o *inter vivos*, centrándonos en la vertiente de las adquisiciones *mortis causa* que se producen con ocasión del fallecimiento de las personas físicas¹¹.

A. Naturaleza jurídica, objeto y ámbito

El Impuesto sobre Sucesiones es un impuesto directo, subjetivo, personal y progresivo cuyo objeto de gravamen son los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito, *mortis causa*, por las personas físicas.

En cuanto a su ámbito de aplicación el Impuesto se exige en todo el territorio nacional si bien, y siguiendo tradicionales peculiaridades históricas, los territorios de Navarra y el País Vasco disfrutaban de los regímenes especiales contenidos y regulados en sus propios regímenes de Convenio y Concierto en vigor y disposiciones complementarias.

En el resto de las Comunidades Autónomas de régimen común, como ya se ha dicho, la regulación del Impuesto, no es tampoco homogénea porque éstas tienen capacidad normativa para regular ciertos parámetros del tributo (tarifa, reducciones de la base imponible, deducciones...) así como otros aspectos relacionados con la gestión de esta figura, lo que provoca grandes disparidades de trato.

Asimismo, lo dispuesto en los Tratados Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno afectan a todas las Comunidades Autónomas.

¹¹ Puede verse a este respecto, GARCÍA GÓMEZ, A.: *Manual de Derecho Tributario*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 2015, [BIB 2015\1877](#) que puede consultarse en Aranzadi Instituciones; MARTÍN QUERALT, J.: "El impuesto sobre sucesiones y donaciones" en MARTÍN QUERALT, J et alii.: *Curso de derecho financiero y tributario*. Ed. TECNOS, Madrid, 2018 y CALVO ORTEGA, R: "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Curso de derecho financiero I. Derecho tributario parte general y parte especial II. Derecho presupuestario*. Ed. CIVITAS, Madrid, 2018, 595-603.

Como impuesto de naturaleza personal, existen dos formas de contribuir que dependen de si el contribuyente es o no es residente. En el primer caso, las personas físicas residentes tributan por obligación personal por la totalidad de los bienes y derechos que adquieran con independencia de la situación geográfica en que se encuentren los mismos; mientras los no residentes están sujetos por obligación real por los bienes y derechos que adquieran a título sucesorio en nuestro territorio.

Como se encuentra cedido a las CCAA, ha de resolverse a qué territorio imputar el tributo en cada caso, utilizándose como punto de conexión el *territorio donde el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo*¹².

B. Hecho imponible y no sujeción

El hecho imponible del Impuesto supone que se sujetan a gravamen las **adquisiciones *mortis causa*** que pueden ser, a su vez, a título sucesorio universal -herencia-, o a título sucesorio particular -legados- o por cualquier otro título sucesorio entre los que pueden encontrarse donaciones por causa de muerte; contratos o pactos sucesorios; los que sin deberse a un contrato de seguro faculden para percibir cantidades de las empresas, por ser familiares de empleados fallecidos, siempre que no estuvieran sujetas al IRPF; los que atribuyan al albacea el derecho a unas cantidades, en cuanto excedan de lo establecido por los usos o del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario, etcétera.

Asimismo, tributan en el ISD las **adquisiciones en virtud de seguros de vida**, que se corresponden con las cantidades obtenidas por los beneficiarios de seguros

¹² La normativa sobre financiación autonómica establece que se atenderá a la permanencia en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo.

sobre la vida siempre que el contratante sea persona distinta del beneficiario y tengan causa en el fallecimiento del asegurado¹³.

La Ley que regula el impuesto establece también una serie de presunciones¹⁴, supuestos en los que se considera que se ha producido una adquisición a título sucesorio sujeta a gravamen en los supuestos de acumulación¹⁵, supuestos de adición¹⁶ y ajuar doméstico¹⁷.

El impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante o del asegurado¹⁸, cuando adquiera firmeza la declaración del fallecimiento del ausente y en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de *contratos y pactos sucesorios*, el día en que se celebre dicho acuerdo.

¹³ Se trata de los seguros pactados sobre la muerte del propio contratante o, en el caso de seguros colectivos, los relativos a la muerte del asegurado. Se excluyen de tributación en el IS –aun cuando tengan causa de muerte– las prestaciones derivadas de Planes y Fondos de Pensiones, sistemas alternativos a los mismos, regímenes públicos de la Seguridad Social, mutualidades generales obligatorias o de otras mutualidades de previsión social contenidas expresamente en el artículo 17.2.a) de la LIRPF y que se consideran, en todo caso, como rendimientos del trabajo sujetos a dicho Impuesto.

¹⁴ Se ocupa de tratar esta cuestión expresamente ROZAS VALDÉS. J.A.: *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF-Marcial Pons, Madrid. 1988.

¹⁵ Se acumulan los *bienes donados al causahabiente por el causante en los cuatro años anteriores*, ficción legal que no admite prueba en contrario y que supone que si el declarante no incluye estos bienes en la declaración del Impuesto, deberá hacerlo la Administración para evitar la elusión del Impuesto mediante el fraccionamiento de la transmisión.

¹⁶ La LISD incluye ciertos casos en los que, en virtud de una serie de presunciones, se suma al caudal relicto el valor de determinados bienes y derechos que han sido objeto de transmisiones patrimoniales presentadas inicialmente como onerosas y que normalmente tienen lugar en los años que anteceden al fallecimiento del causante, pero que en unos casos se presume su carácter gratuito y en otros sencillamente se entiende que se han realizado con la única finalidad de eludir su gravamen por el ISD.

¹⁷ Dentro del caudal hereditario hay que incluir el ajuar doméstico que la LISD no define ni especifica estableciendo solo unas normas para su valoración.

¹⁸ Se descarta utilizar como devengo el momento de la aceptación de la herencia para no dar facilidades al heredero de elegir el mejor momento para heredar.

Por último, y aunque no los contempla exactamente a lo largo del articulado de la LISD se contemplan algunos supuestos de no sujeción, entre los que se encuentran: los incrementos de patrimonio gratuitos en favor de personas jurídicas, sujetos al ISD, las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario de un contrato de seguro de vida celebrado para garantizar el pago de una deuda anterior; las prestaciones por causa de muerte percibidas por los beneficiarios de Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades, etc., sometidas al IRPF; la renuncia pura, simple y gratuita en favor de los restantes causahabientes con derecho a acrecer (art. 1000.3 Código Civil) en cuyo caso las tributarían los beneficiarios.

C. Sujetos Pasivos

Es contribuyente del Impuesto sobre Sucesiones la persona física que adquiere el incremento patrimonial objeto de gravamen objeto de gravamen, es decir, el adquirente de los bienes y derechos a título sucesorio que en las adquisiciones *mortis causa* son **los causahabientes** (herederos y legatarios) y en los seguros **los beneficiarios** del seguro a la muerte del contratante o del asegurado.

Asimismo, sin perjuicio de las normas sobre responsabilidad solidaria establecidas en la Ley General Tributaria, la LISD prevé unos supuestos de responsabilidad subsidiaria de forma que se consideran responsables subsidiarios del pago del impuesto las entidades de seguros que verifiquen las entregas de cantidades a quienes resulten beneficiarios, los intermediarios financieros, los mediadores o los funcionarios que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por el impuesto y no hubiese exigido previamente el pago del mismo.

D. Base imponible y base liquidable

Señala el art 9 de la LIS: *“la base imponible está constituida, en todo caso, por el valor neto de la adquisición, esto es, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas, deudas y gastos deducibles. Correspondiendo en los seguros de vida, las cantidades recibidas por el beneficiario, que se liquidarán acumulando su importe al resto de los demás bienes y derechos”*

En cuanto a las cargas, sólo se tendrán en cuenta las que se establezcan directamente sobre los bienes y disminuyan realmente su valor o capital, como los censos y pensiones; por lo que respecta a las deudas sólo se admiten las que el causante deje contraídas y consten en documento público o privado oponible a terceros, admitiéndose en todo caso las tributarias y las adeudadas a la Seguridad Social. Por último, son gastos deducibles los de entierro, última enfermedad y de litigios que sean en interés común de todos los sucesores.

En los casos en que procede la acumulación, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados. A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de transmisión actual. Si los interesados impugnan la aplicación de alguna de las presunciones de donación ya estudiadas, el valor de los bienes y derechos afectados se excluiría de la base imponible, hasta la resolución definitiva en vía administrativa.

Las Comunidades Autónomas no tienen competencias normativas sobre la base imponible del impuesto, si bien, los artículos 134 y 135, contemplan la posible comprobación de valores que afecta a la determinación de dicha base.

Por su parte, la base liquidable puede obtenerse aplicando en la base imponible las reducciones que nos especifica la LIS y las que regulen las propias Comunidades Autónomas que consideren convenientes, con la condición de que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Región de las que se trate (art. 20).

E. Reducciones

La LIS regula una serie de reducciones estatales y otras autonómicas que se aplicarán por ese orden en el cálculo de la base liquidable del impuesto.

		REDUCCIONES ESTATALES AL IS	
ADQUISICIONES MORTIS CAUSA (nivel estatal) (si la CA no hubiese regulado las reducciones aplicables o si no resulta aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones)		SEGÚN GRUPO PARENTESCO*	
		POR MINUSVALÍA (dependiendo del grado mayor o menor del 65%)	
		POR PERCEPCIÓN DE SEGUROS SOBRE VIDA	
		POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA INDIVIDUAL, NEGOCIO PROFESIONAL O PARTICIPACIONES EN ENTIDADES	
		POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL	
		POR ADQUISICIÓN DE BIENES INTEGRANTES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO	
		POR TRANSMISIÓN CONSECUTIVA MORTIS CAUSA DE UNOS MISMOS BIENES	
	POR ADQUISICIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS	<u>Lev 19/1995, de 4 de julio</u> de modernización de las explotaciones agrarias	

Cuadro: elaboración propia(*)¹⁹.

Además, se aplican reducciones autonómicas en la medida en que las CCAA conforme al modelo de financiación pueden:

- Crear reducciones “propias” que consideren convenientes, siempre que correspondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad autónoma de que se trate.

- Establecer reducciones “análogas” o “mejorar las estatales”. Es decir, las 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 a la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

¹⁹ **Reducción por parentesco (art 20.2 LIS)**

Grupo I

Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años

15.956,87 euros

Por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente

+ 3.990,72 euros

LÍMITE DE LA REDUCCIÓN

47.858,59 euros

Grupo II

Adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 años o más

15.956,87 euros.

Cónyuges, ascendientes y adoptantes

15.956,87 euros.

Grupo III

Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado

7.993,46 euros.

Ascendientes y descendientes por afinidad

7.993,46 euros

Grupo IV

Adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños

No hay reducción

Si las Comunidades Autónomas crean sus propias reducciones se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado y, si lo que hacen es mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esta Comunidad, a la reducción estatal (para lo cual las CC.AA., al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado).

F. Determinación de la cuota tributaria

La determinación del impuesto, como en el caso de cualquier tributo variable, exige que una vez que se determina la **base imponible** y sobre la misma se aplican las reducciones para hallar la **base liquidable**, sobre esta última se aplicarán los tipos de gravamen para obtener la **cuota íntegra**.

Para determinar la cuota tributaria hay que realizar varias operaciones. Primero, habrá que aplicar a la base liquidable la tarifa progresiva para así obtener la llamada **cuota íntegra**, a la que se aplicarán unos coeficientes multiplicadores, fijados en función del parentesco con el causante y del patrimonio preexistente del adquirente. Una vez realizada esta operación, y si fuera procedente, podría practicarse la deducción por doble imposición internacional y las deducciones de lo satisfecho por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, además de otras deducciones y bonificaciones que pudieran haber establecido las Comunidades Autónomas.

En cuanto al tipo de gravamen conforme a lo previsto en la LOFCA²⁰ y en la Ley 22/2009²¹, las Comunidades Autónomas tienen atribuida la competencia normativa

²⁰ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, por la que se regula la financiación de las Comunidades Autónomas (BOE, núm. 236, de 1 de octubre de 1980).

²¹ Ley 22/2009, de 30 de diciembre, por la que se modifica el régimen legal de competencia desleal y de la publicidad para la mejora de la protección de los consumidores y usuarios (BOE, núm. 315, de 31 de diciembre de 2009).

para establecer la tarifa y los tipos de gravamen de este impuesto; ahora bien si no la desarrollan se aplicará la escala de gravamen contenida en la LIS.

Como decíamos, sobre la cuota íntegra serán de aplicación los coeficientes multiplicadores que, a su vez, que darán lugar a la **cuota incrementada** y que tienen como función subjetivizar el impuesto, tratando de darle la mayor función redistributiva posible. Estos coeficientes multiplicadores se basan en dos factores: *el grado de parentesco entre causante y beneficiario* y *el patrimonio preexistente del adquirente* en cuya valoración se atenderá a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

Las CCAA también tienen competencia para fijar la cuantía y los coeficientes del patrimonio preexistente que, si no ejerce se aplicarán los que se indican a continuación.

Patrimonio preexistente Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
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
De más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

2. Gestión del impuesto

En algunas de las especialidades del Impuesto de Sucesiones y Donaciones conforme señala MARTÍN QUERALT, et alii²²: “*el plazo de declaración desde el momento de devengo del impuesto es especialmente dilatado, cuando se trata de adquisiciones mortis causa (seis meses). La razón está en las dificultades que puede presentar la recopilación de los datos, documentos, bienes, derechos, etc., que pertenecían al causante.*”

De hecho, el uso de la figura de la autoliquidación se concibe “*como una potestad de los sujetos pasivos en las adquisiciones mortis causa*”²³, siendo en la práctica uno de los últimos tributos en los que se ha establecido la fórmula de declaración-liquidación que ya estaba generalizada en el resto de los impuestos del sistema. No obstante a ello, el autor mencionado insiste en el carácter potestativo de la autoliquidación en la medida en que si los interesados pueden, si lo desean, limitarse a declarar los datos con trascendencia tributaria y esperar a que los órganos competentes practiquen la liquidación correspondiente.²⁴

Asimismo, existen normas especiales en cuanto a la posibilidad de aplazar o fraccionar la deuda resultante del impuesto debido por actos mortis causa, figuras que tienen sentido en relación con los problemas de tesorería que el pago de la deuda generada por este tributo puede provocar a los causahabientes cuando los bienes recibidos sean de difícil realización y en la medida en que no dispongan de liquidez inmediata para proceder al pago. En la actualidad, y en lo que se refiere a los plazos de pago para los contribuyentes del impuesto, pueden llegar a ser hasta de cinco años sin

²² MARTÍN QUERALT, J.: “El impuesto sobre sucesiones y donaciones” en MARTÍN QUERALT, J et alii: *Curso de derecho financiero y tributario*. Ed. TECNOS, Madrid, 2018, 803.

²³ Idem.

²⁴ Añade MARTÍN QUERALT que “*se exceptúan los hechos imponibles producidos en ciertas Comunidades Autónomas en los que es obligatoria la autoliquidación*”. Esas CCAA de las que nos habla Martín Queralt son Andalucía, Comunidad Valenciana, Murcia, Galicia, Aragón, Asturias, Islas Baleares, Castilla-La Mancha, Cataluña, Castilla y León y Canarias.

abono de intereses y de diez años con abono de los mismos. En todo caso, existe la obligación de prestar una caución suficiente que garantice el pago de la deuda.

IV. LA RELACIÓN DEL ISD CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

En primer lugar, para establecer la relación del ISD con los principios Constitucionales tributarios²⁵ tenemos que hacer una mención a cuáles son, y también una breve explicación sobre los mismos²⁶ que traen causa en el art. 31 de la CE y que se reiteran en el artículo 3 de la LGT²⁷:

- **Principio de capacidad económica:** en breves palabras este principio viene a decir que cada uno de los ciudadanos tiene que contribuir con la carga conforme a su riqueza. Se trata de un principio clave en el ámbito tributario²⁸ sobre el que confluyen el resto de los principios; la capacidad económica es, en materia tributaria, medida de la igualdad así como el fundamento de la unidad y

²⁵ Cfr. esta temática en ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Ed. Civitas, Madrid, 1988 y PERAGÓN GALLEGOS, J.M.: *Los principios materiales de justicia tributaria*, Ed. Comares, Granada 2003 y CAZORLA PRIETO, L.M.: “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979 y *Derecho Financiero y Tributario (Parte general)*, Ed. Thomson-Aranzadi, 9ª ed., Navarra, 2008.

²⁶ Puede verse a este respecto, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Ed. Civitas, SA, Julio de 2018, [BIB 2018\10606](#) que puede consultarse en Aranzadi Instituciones.

²⁷ El artículo 31.1 de la Constitución afirma que “*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*” Idéntico mandato se reitera en el art. 3 de la LGT.

²⁸ PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *Homenaje a D. Federico de Castro*, Vol. III, Madrid, 1976, págs 376 y ss., y PONT MESTRES, M.: “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, *Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 203, pág. 1125 y ss.

racionalidad del sistema tributario²⁹; unidad que es imprescindible para que exista igualdad tributaria y que obliga a los Poderes públicos, como ha dicho reiteradamente el Tribunal Constitucional, “a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”³⁰ o “a exigir esa contribución [al sostenimiento de los gastos públicos] a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación”.³¹

- **Principio de generalidad:** que en resumidas cuentas viene a decir que todos los españoles y extranjeros están obligados al sostenimiento de los gastos públicos por el principio de territorialidad. Este principio se matiza por el hecho de que existan exenciones y bonificaciones que para que este principio no pierda su fuerza, se aplicarán estas cuando esté plenamente justificada su aplicación. Obviamente conecta directamente con el principio de capacidad económica, ya visto y también con la igualdad de la imposición en la medida en que el sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga fiscal equitativo si todos los que exteriorizan manifestaciones de capacidad económica contribuyen de acuerdo con ella al sostenimiento del gasto público y lo hacen con igualdad (ante la ley y en la ley), sin diferenciaciones de trato o discriminaciones que carezcan de justificación objetiva y razonable o sean desproporcionadas (generalidad).

²⁹ La capacidad económica no se formula en la Constitución como principio inspirador del sistema tributario, sino más bien como criterio para ordenar, dentro del sistema, aquellos tributos que hacen posible la contribución a los gastos públicos como deber de solidaridad social. El sistema tributario en su conjunto [preceptos que forman un ordenamiento jurídico concreto] es el instrumento a través del cual debe realizarse esa justa distribución de la carga fiscal entre todos aquellos que, por cualquier razón, están sujetos al poder, a la soberanía del Estado. Justicia que se realiza a través de los principios de igualdad y progresividad en la imposición (STC 27/1981, F. J. 4º (Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 125, enero-marzo 2005, págs. 5 y ss.

³⁰ STC 27/1981, F. J. 4º

³¹ Puede verse por todas, la STC 10/2005, F. J. 6º in fine.

- **Principio de igualdad**³²: es un principio que siempre encuentra una similitud con el principio de capacidad económica³³. “*Se trata –como se dijo el Tribunal Constitucional- de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional, el deber de contribuir a la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas*”.³⁴
- **Principio de progresividad**: recogido en el mismo precepto constitucional que el principio de capacidad económica se define por MARTÍN DELGADO, como “*aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza*”³⁵. Este principio debe ser analizado en su conjunto y no solo en algunos tributos, teniendo relación directa con la utilización de tipos de gravamen progresivos y por tanto, absoluta relación con el impuesto que venimos analizando que junto con el IRPF son los más progresivos del sistema.
- **Principio de no confiscatoriedad**: este principio viene a ser compensatorio con el principio de progresividad, es considerado pacíficamente por la doctrina como un límite al principio de progresividad que lo inspira, prohibición constitucional que obliga “*a no agotar la riqueza imponible –sustrato base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendrá lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se*

³² Sobre principio puede consultarse MATA SIERRA, M.T.: *El principio de igualdad tributaria*, Ed. Aranzadi-Thomson-Reuters, Navarra, 2009.

³³ HERRERA MOLINA, P.M.: “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 67, 1990, pág. 395 y ss.

³⁴ Cfr. STC 96/2002, F. J. 7º.

³⁵ En MENÉNDEZ MORENO, A, et alii; *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 85.

*llegara a privar al sujeto de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución”.*³⁶ En cierto modo es una interdicción de la excesividad en la configuración del Derecho y de sus institutos sea consustancial al Estado de Derecho y a la idea de un Derecho justo. La puesta en práctica de este principio debe ajustarse a datos reales que tenga el obligado a tributar, además se dice que tanto en este principio como en el de capacidad económica los sujetos pueden oponerse a la retroactividad de las normas o en retrasos que se produzcan en el cobro de tributos por parte de entes públicos.

Una vez perfilados los principios inspiradores de nuestro sistema tributario, necesitamos ahora tamizar la figura tributaria que nos interesa, el Impuesto de sucesiones, por estos principios constitucionales tributarios. Haciéndolo, nos damos perfecta cuenta de que su naturaleza de tributo cedido y la cada vez mayor dispersión normativa existente en las CCAA que se indicará en el capítulo siguiente, puede dificultar compatibilizar esta figura con los valores constitucionales analizados y en particular con el principio de igualdad.

La desigualdad llega hasta tal punto, que mientras en unas CCAA los contribuyentes (en particular los de parentesco de Grupo I) pueden no llegar a pagar el 1% de aquello que obtienen en herencia- caso por ejemplo de Madrid o Canarias- en otras se ven obligados a contribuir con un tipo del 17%, caso de Andalucía hasta la reforma del año 2018, momento en el cual el mínimo exento en la Comunidad andaluza ascendió hasta el millón de euros³⁷. Esto en su momento dio lugar a numerosas

³⁶ STC 150/1990, F. J. 9º, STC 14/1998, F. J.11º; STC 233/1999, F. J. 23º

³⁷ Después de esta reforma se señala que *“sin perjuicio de las reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, en Andalucía, desde el 1 de enero de 2018, se aumenta el mínimo exento para las herencias recibidas por parientes directos (grupos I y II) a 1.000.000€ por heredero. El importe de esta reducción consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine que el total de las reducciones aplicables no supere 1.000.000€”*. JUNTA DE ANDALUCÍA. *Impuesto sobre sucesiones y donaciones*. 23 de mayo de 2020. <https://www.juntadeandalucia.es/organismos/haciendaindustriayenergia/areas/tributos-juego/tributos/pagi>

manifestaciones que reclaman el derecho de igualdad en todo el territorio español. En todo caso, la situación de desigualdad para muchos se está volviendo insostenible por las grandes diferencias que existen entre las regiones, si bien como ha señalado GÓMEZ BARBA hay que asumir que la desigualdad fiscal es un hecho en nuestra sociedad, y solamente espera que los partidos políticos traten este tema cuanto antes para tratar las desigualdades intercomunitarias existentes en la sociedad española³⁸.

Cierto es que el Tribunal Constitucional ya ha aclarado que igualdad no es uniformidad resultando inevitable que las Comunidades Autónomas tomen decisiones distintas ante un mismo problema, atendiendo a realidades sociales y económicas con características propias y a ideas e intereses políticos divergentes³⁹ que llevan a que en unas Comunidades Autónomas se paga y en otras no, en unas la cuota es elevada y en otras es simbólica, convirtiéndose las disparidades en una realidad muy discutible en nuestro sistema tributario que han convertido la actual regulación del impuesto en un cierto desbarajuste normativo difícil de transitar y bastante alejado de la coherencia que ha de pedirse del sistema fiscal.

El Tribunal Constitucional ha ido declarando en diferentes pronunciamientos la inconstitucionalidad de muchos preceptos autonómicos que han llevado al límite las exigencias del principio de igualdad. Por ejemplo, en la Sentencia 60/2015 se declara la inconstitucionalidad de una disposición de la Comunidad Autónoma Valenciana que

nas/impuestos-cedidos-sucesiones.html También podrá verse al respecto, Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (BOE, núm. 123, de 27 de junio de 2018).

³⁸ Puede verse al respecto, GÓMEZ BARBA, L.: “Desigualdad en el pago del Impuesto de Sucesiones en las diferentes comunidades”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm.942/2018, Editorial Aranzadi, S.A.U., BIB 2018\11238 (Consultado en la base de Datos Aranzadi Instituciones el 23/ de mayo de 2020).

³⁹ Sentencias 60/2015 y 52/2018 relativas, precisamente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

restringía el otorgamiento de una bonificación del 99% de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los parientes de los Grupos I y II que residían en dicha Comunidad, negándose a residentes en otros territorios.

Se basaba para ello en los artículos 14 y 31.1 de la Constitución y también en la más reciente Sentencia 52/2018, referida a una disposición similar de Castilla-La Mancha, que ha sido declarada inconstitucional en virtud de este principio que además se ha visto reforzado también por la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en concreto en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12)⁴⁰ contra disposiciones estatales de nuestro país (en concreto, los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009) que permitían que las Comunidades Autónomas pudieran dictar disposiciones contra tales principios, a causa de que pueden dar lugar a la desigualdad de la carga fiscal de los herederos de una misma herencia con el pretendido argumento de que alguno de ellos residía en otro Estado miembro de la Unión europea lo que atentaría, según el Tribunal, contra la libre circulación de capitales declarada por el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) que rechazó no obstante la invocación de la Comisión a la libertad de circulación de personas amparada por el artículo 21 de ese Tratado.

Respecto al principio de capacidad económica, se discute si este impuesto no supone un doble gravamen para los contribuyentes, opinando parte de la doctrina que se produce una doble imposición y cuestionando su justicia.

Esta doble imposición, según DELGADO GONZÁLEZ se debería a que la

⁴⁰ El fallo dice, por tanto, que España ha incumplido el artículo 63 del TFUE y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo “*al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste*” Esta Sentencia ha llevado a incluir en la LISD una nueva disposición adicional segunda, a la que nos remitimos, conforme a la redacción dada por la Ley 26/2014. Y nuestro Tribunal Supremo ha asumido la doctrina del TJUE en sus recientes Sentencias 242/2018 y 867/2018.

persona fallecida ha tenido que tributar en algún momento por esa renta que poseía en otros impuestos directos como IRPF o IP por lo que al transmitirlos al adquirente, resultaría una doble imposición que el transmitente tributara por esas rentas y más tarde el adquirente también; tampoco faltan quienes defienden precisamente lo contrario, es decir que no se puede hacer la comparación y que no hay doble imposición por el incremento patrimonial del adquirente y las rentas del transmitente⁴¹.

También se cuestiona el cumplimiento de este principio constitucional de capacidad económica en aquellos casos en los que los tipos impositivos son más altos (incluso altísimos) si puede resultar confiscatorio conforme al artículo 31.1 de la CE.

Los desajustes normativos han configurado una oposición radical a la propia existencia del Impuesto de Sucesiones tesis quizá demasiado extrema de la que nos quedamos con el cuestionamiento del mismo y su capacidad de mejora. Porque, no debemos olvidar que la recepción de una herencia es una manifestación de capacidad económica que puede ser sometida a gravamen en la medida en que los herederos reciben los bienes y derechos del causante y, en consecuencia, obtienen un incremento patrimonial a título lucrativo que debe que puede someterse a tributación como manifestación de capacidad económica que además puede convertirse en un instrumento adecuado en la necesaria redistribución de riqueza, objetivo claro en el contexto de un sistema tributario que responde a pautas normales de obediencia a los principios de capacidad, igualdad y progresividad sin efectos confiscatorios antes analizados

En cuanto a la prohibición de gravámenes confiscatorios consustancial al derecho de propiedad por una progresividad exacerbada, no impide la aplicación de

⁴¹ Cfr. DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿supresión o mantenimiento?”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.19/2019, Editorial Aranzadi, BIB 2019\9165 (consultado en la base de Datos Aranzadi Instituciones el 24 de febrero de 2020).

escalas de tipos progresivos, como ocurre en este impuesto concreto aunque si prohíbe que esos tipos alcancen a partir de un determinado nivel de renta o patrimonio el 100%.

Habría que plantearse si este impuesto que puede llegar a tipos altísimos tiene ese alcance y no sería necesaria una reflexión al respecto⁴² sobre todo en lo que concierne a los herederos del Grupo IV con patrimonio preexistente superior a cuatro millones de euros tendrá que afrontar tipos medios efectivos superiores al 80%. Quizá habría que replantearse criterios para un nuevo gravamen sucesorio⁴³.

V. EL CARÁCTER DE TRIBUTO CEDIDO A LAS CCAA

Ya hemos dicho que el ISD fue, desde los primeros modelos de cesión, desde el primer momento uno de los impuestos cedidos a las CCAA, las características de la cesión se han mantenido prácticamente idénticas desde 1983, salvo en lo que se refiere a la cesión de la potestad normativa, que ha ido ampliándose con cada modelo nuevo. Precisamente esas diferencias en el ejercicio de la potestad normativa lo que ha motivado la disparidad de regulación entre las CCAA a la que antes aludimos.

Las competencias cedidas a las Comunidades Autónomas se encuentran en el artículo 48 de la Ley Orgánica de Funcionamiento de las Comunidades Autónomas, más conocida como LOFCA⁴⁴. Dentro del artículo antes mencionado aparece lo que vimos en una breve concepción general del impuesto en la primera pregunta. Aquello sobre lo que pueden regular e incidir las CCAA consecuencia de la cesión del impuesto es en las

⁴² DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿supresión o mantenimiento?”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.19/2019, Editorial Aranzadi, BIB 2019\9165, ya citado.

⁴³ Puede verse por todos, GARCÍA DE PABLOS, J.F.: *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios* Tesis en acceso abierto en: [E-Prints Complutense](#) accesible a través de Dialnet (Consultada el 10 de mayo de 2020).

⁴⁴ RCL 1980, 2165.

reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio existentes, deducciones y bonificaciones de la cuota y en la gestión y liquidación del impuesto.⁴⁵

Las reformas sucesivas del modelo de financiación autonómico -hasta el actual del año 2009⁴⁶- han venido ampliando el elenco de tributos cedidos totalmente a las Comunidades autónomas lo que ha supuesto, en la mayoría de los casos, la correlativa extensión de la delegación de las competencias relacionadas con su aplicación⁴⁷, que en el momento actual afectan entre otros muchos al ISD.

En definitiva, y conforme al modelo de cesión actual las Comunidades Autónomas en lo referente al Impuesto de Sucesiones y Donaciones pueden asumir competencias relacionadas con la tarifa del impuesto, los parámetros a tener en cuenta para determinar la progresividad del impuesto, todo lo referente a reducciones y

⁴⁵ CALVO ORTEGA, Rafael. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en *Curso de derecho financiero*, ob., cit., págs. 602-603. Señala este autor que “*el informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica publicado el 26 de julio de 2017 propone en relación con este Impuesto que la normativa estatal fije un mínimo común de tributación. Se aboga además por acometer una regulación de la base liquidable homogénea así como por la introducción de un mínimo exento único y la supresión del actual sistema de coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco, entrándose a revisar las deducciones por seguros de vida y por la transmisión de empresas familiares. Por último se defiende la automatización de los aplazamientos del pago de Impuesto para situaciones de iliquidez de los activos recibidos y la aplicación de cláusulas anti elusión destinadas a hacer frente a estrategias tales como la de las compraventas aplazadas a muy largo plazo entre familiares abusando de la no sujeción de la extinción del condominio en el ITP*” (idem).

⁴⁶ Cfr. Ley Orgánica 3/2009, por la que se modifica la LOFCA (RCL 2009, 2477) y 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 adelante, Ley de financiación 2009) (RCL 2009, 2478).

⁴⁷ Las competencias normativas sobre los tributos cedidos del modelo de financiación anterior al actual arts. 38 y ss., de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre se analizan por DE LA PEÑA AMORÓS; M del M.: “Los límites generales al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades autónomas”, *Revista Crónica tributaria*, núm. 132, 2009, págs. 152 y ss.

deducciones y bonificaciones en la cuota⁴⁸; en concreto, las reglas vigentes serían las siguientes:

1) Las CCAA pueden establecer reducciones de la base imponible con las siguientes limitaciones con la limitación de que se aplicarán con posterioridad a las estatales (acumulativamente). Por otro lado, las CCAA no pueden establecer nuevas limitaciones en relación con la percepción de cantidades procedentes de seguros de vida por el beneficiario.

2) Las CCAA pueden mantener la escala de tipos de gravamen de la tarifa estatal o establecer una propia con la única limitación consiste de que las CCAA no pueden establecer un tipo de gravamen único proporcional, sino que deben mantener una escala al modo que se hace en la legislación estatal ya que la cesión es de la tarifa y no de la modalidad de gravamen.

3) Las CCAA pueden establecer cuantías y coeficientes por razón del patrimonio preexistente del causahabiente.

4) Las CCAA pueden establecer deducciones y bonificaciones de la cuota. Al igual que en la normativa anterior, en el supuesto de que se ejerza esta competencia se aplicarán con posterioridad a las reguladas en la normativa estatal.

Por exclusión, porque a diferencia de otros tributos cedidos como el IRPF, en la Ley de financiación CCAA 2009 no se dice nada al respecto, el Estado se ha reservado

⁴⁸ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas” Ponencia UIMP, disponible en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/07/el-isd-como-tributo-cedido-a-las-cc-aa-17-julio-2014.pdf> (Consultado el 20 de mayo de 2020) y del mismo autor TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades autónomas”, *Estudios de Derecho Financiero y tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 1987.

la determinación del hecho imponible, de los supuestos de no sujeción, de los obligados tributarios, de las exenciones y de la base imponible del Impuesto mientras que las CCAA ha asumido totalmente las competencias de gestión del ISD⁴⁹ y, en concreto, las siguientes:

1) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.

2) La realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias.

3) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.

⁴⁹ El plazo para realizar el pago del impuesto será de seis meses contados a partir del momento en el que la declaración de fallecimiento adquiere firmeza, podrá ser prorrogable por otro plazo del mismo tiempo siempre que la solicitud sea presentada dentro de los primeros cinco meses.

- Si el fallecido residía en España, se tendrá que presentar en la oficina competente de la Comunidad Autónoma del lugar de su residencia habitual.

Si el fallecido residía fuera de España, tendrá que presentarse en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, salvo que alguno de los sujetos pasivos tengan su residencia habitual en España y el conjunto de los interesados opte por presentar las declaraciones en la oficina competente de la localidad donde tenga la residencia habitual. Las oficinas competentes en la CCAA y, además, las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

Será necesario presentar los siguientes documentos para proceder al pago del impuesto:

1. Certificado de defunción del causante.
2. Certificado del Registro General de Actos de Última Voluntad.
3. Fotocopias de los D.N.I. del causante y de los sujetos pasivos.
4. Copia autorizada de las disposiciones testamentarias / Testimonio de la declaración de herederos / Acta de notoriedad / Relación de presuntos herederos.
5. Además, según las circunstancias de cada caso, deberán presentarse los documentos que corresponda de los que seguidamente se relacionan:

- Documento notarial de manifestación de herencia y copia simple / Documento privado de manifestación de herencia y copia.
- Títulos de adquisición por el causante de bienes inmuebles o copia.
- Recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o copia.
- Certificados de los saldos en cuentas y valores depositados en entidades financieras, referidos a la fecha del fallecimiento, y de los movimientos en cada cuenta bancaria de que fuera titular el causante durante el año anterior al fallecimiento.
- Justificación del valor teórico de las participaciones en el capital de entidades jurídicas cuyos títulos no cotizan en bolsa.
- Copia de la documentación de vehículos del causante.
- Justificación documental de las cargas, gravámenes y gastos deducibles.

4) La publicidad e información al público de las obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento.

5) La aprobación de modelos de declaración.

6) Y, en general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos.

Por último, la Ley de Financiación de las CCAA de 2009 establece que los documentos y autoliquidaciones del ISD, como los de otros cedidos como el ITP, se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la CCAA que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables, mientras que el Estado se ha reservado expresamente la contestación de las consultas reguladas en la LGT, salvo las referidas a las disposiciones de las CCAA.

Por su parte, y en lo que se refiere al alcance de las competencias en materia de recaudación de tributos totalmente cedidos la regulación de 2009 no introduce modificaciones al régimen anteriormente vigente de 2002. De esta forma, el artículo 56.1.a) de la Ley de Financiación de 2009 establece el alcance de la delegación de estas competencias, señalando que corresponderá a las Comunidades autónomas la recaudación *“en período voluntario de pago y en período ejecutivo de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Determinados Medios de Transporte, Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y de los Tributos Sobre el Juego”*; a ello añade en la letra b), *por la particularidad de este impuesto, que le corresponderá también “en periodo voluntario de pago, las liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio practicadas por la Comunidad Autónoma, y en período ejecutivo todos los débitos por este Impuesto”*.

Dentro de las funciones en materia de recaudación se incluyen expresamente la competencia para resolver conforme a la normativa estatal los aplazamientos y fraccionamientos de pago de los tributos totalmente cedidos, que no se extiende a la

recaudación del ITPAJD cuando se efectúe mediante efectos timbrados, eso sí, *“sin perjuicio de la atribución a cada Comunidad autónoma del rendimiento que le corresponda”*.

En definitiva, y en lo que a tributos totalmente cedidos se refiere, cabría concluir que las competencias en materia de recaudación son prácticamente todas, con las salvedades expuestas que no son significativas.

En cuanto a la cesión de las competencias de la inspección, la Ley de financiación CCAA 2009 reconoce a estas la inspección de los tributos cedidos, conforme a lo previsto en el art.141 de la LGT, Por tanto, corresponde a la Comunidad la inspección pero deberá aplicar las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado. Asimismo, en estas actuaciones seguirá los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones (según establece el Reglamento general de gestión e inspección).

A la vista de la distribución competencial señalada cabría preguntarse qué naturaleza tienen los órganos de la Administración de las distintas CCAA a quienes corresponde aplicar el ISD y las funciones que ejercen. Como respuesta debemos apuntar que en muchas ocasiones no es fácil de dilucidar al identificarse gestión e inspección tributaria en el ámbito regional, resultando habitual encontrarse con que los órganos encargados de aplicar se denominan Servicio o Sección del ISD en una especie de totum revolutum que al carecer de normativa propia ha de acudir necesariamente a la estatal lo que confiere no pocos problemas a la aplicación del impuesto.

1. Ejercicio de las competencias normativas por parte de las CC AA

La distribución de competencias normativas entre el Estado y las CCAA, que acabamos de resumir brevemente en lo que se refiere al ISD da como resultado la

competencia estatal sobre la determinación de los elementos esenciales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, etc) frente a una gestión cedida a las CCAA lo que conlleva a que el ISD difiere enormemente de unas CCAA a otras.

La razón fundamental es que éstas últimas han ejercido sobradamente la competencia normativa en materia de reducciones aplicables al impuesto. Así, si cotejamos la normativa autonómica cabe decir como resumen de situación que las reducciones autonómicas (que en algunas oportunidades adoptan la forma de deducciones o bonificaciones) que con carácter general y en lo que se refiere a la totalidad del ISD afectan fundamentalmente al parentesco; la discapacidad; la transmisión de la vivienda habitual del causante en las adquisiciones mortis causa); la transmisión de empresa familiar; la transmisión de explotaciones agrícolas, forestales o rurales; transmisión de bienes de interés cultural, artístico o histórico de las CCAA; y la percepción de cantidades derivadas de seguros de vida para el caso de muerte.

Esto ha dado lugar a que en los últimos años la sobreabundancia de beneficios fiscales haya supuesto una reducción muy significativa en la recaudación del impuesto y, habiendo provocado su práctica desaparición en el caso de las aplicables a los parientes más próximos dado que en muchas CCAA, el gravamen aplicable a estos contribuyentes no supera el 1 por ciento. Llevar a tales extremos el ejercicio de la competencia normativa no ha estado exento de debate y críticas en la medida de que, como ya expusimos se generan diferencias y desigualdades de trato entre las distintas CCAA; asimismo, tampoco es fácil de explicar esta pérdida de recursos si se cohonesta con las continuas demandas de un aumento en su financiación por parte de las mismas entidades regionales⁵⁰.

⁵⁰ Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas” Ponencia UIMP, disponible en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/07/el-isd-como-tributo-cedido-a-las-cc-aa-17-julio-2014.pdf> (Consultado el 20 de mayo de 2020).

En otras palabras, las cuotas que los contribuyentes pagan por el ISD, dependiendo dónde residan no resultan comparables entre sí dependiendo de la “generosidad” de la CCAA; de hecho, muchas de ellas piensan que la recaudación que se pierda por el reconocimiento de deducciones y reducciones generosas en el ISD puede resultar políticamente rentable, al menos a corto plazo, y además termina siendo compensado con las transferencias incondicionadas de parte de los ingresos del Estado.

Este es el marco en el que nos movemos y en el que pretendemos analizar cuál es la situación del impuesto en nuestra Comunidad autónoma, Castilla y León, así como los cambios que se anuncian en esta figura al corto plazo.

VI. EL CASO CONCRETO DE CASTILLA Y LEÓN

La primera cuestión que nos interesa es determinar cómo ha evolucionado el ISD en Castilla y León⁵¹ en el bien entendido que dado la temática tratada nos centraremos en la versión de las adquisiciones mortis causa (IS). Para ello, vamos a analizar las normas específicas de la CCAA que se ciñen fundamentalmente a la aprobación de diferentes beneficios fiscales que afectan al impuesto, y por último, analizaremos la posible evolución que va a tener a corto plazo este impuesto en el marco de los impuestos cedidos que recauda esta CCAA.

1. El ISD en Castilla y León

Debemos aclarar que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está contenida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, ya citada, y en el

⁵¹ Junta de Castilla y León. *Tributos/Sucesiones*. <https://tributos.jcyl.es/web/jcyl/Tributos/es/Plantilla100/1284178157502/ / /> (Consultado el 20 de mayo de 2020).

Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre⁵², por lo que, como también hemos señalado se trata de un impuesto estatal totalmente cedido a las CCAA. En concreto la Comunidad de Castilla y León en el uso de sus competencias normativas ha establecido diferentes beneficios fiscales que se recogen en el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos⁵³ que se han ido modificando y retocando a lo largo de la trayectoria del impuesto.

2. Situación actual del ISD con especial análisis de los beneficios fiscales aplicables al impuesto

La Comunidad Autónoma de Castilla y León, como hemos visto que ha ocurrido en muchas otras, ha establecido importantes beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Además, se ha producido la equiparación, a efectos de los beneficios fiscales, de los miembros de uniones de hecho a los cónyuges, siempre que hayan tenido convivencia estable durante, al menos, los dos años anteriores al devengo y la unión se haya inscrito en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad autónoma⁵⁴.

En concreto, en lo que afecta al Impuesto de Sucesiones, están vigentes para el

⁵² BOE del 16 de noviembre de 1991.

⁵³ Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (BOCYL, núm. 180, de 18 de septiembre de 2013). JUNTA DE CASTILLA Y LEÓN. *Tributos/Sucesiones*, 20 de mayo de 2020. <https://tributos.jcyl.es/web/jcyl/Tributos/es/Plantilla100/1284189266632/ / />

⁵⁴ Cfr. art. 22. 1a) del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo. 1/2013, ya citado, regulado por primera vez solo para las adquisiciones mortis causa en el art. 11 Ley 21/2002, vigor 2003.

año 2019 (y también para 2020) los siguientes beneficios fiscales⁵⁵:

- **Reducciones en la base imponible** para determinados ámbitos de aplicación que podemos resumir de la forma que sigue:

.- Por parentesco

.- Mejora de las reducciones estatales por grado de parentesco aplicables a las adquisiciones mortis causa:

.- II Grupo I de parentesco (descendientes y adoptados menores de 21 años): 60.000 € más 6.000 € por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente⁵⁶;

.- II Grupo II de parentesco (descendientes y adoptados mayores de 21 años, cónyuges, ascendientes y adoptantes): 60.000 €⁵⁷

.- Reducción propia aplicable en las adquisiciones mortis causa efectuadas por descendientes, adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes⁵⁸: podrá aplicarse una reducción de cuantía variable calculada como la diferencia entre 400.000 € y la suma de las siguientes cantidades: las reducciones que les pudieran corresponder por aplicación de la normativa estatal, la reducción que les

⁵⁵ Puede verse el libro electrónica Tributación Autonómica. Medidas 2020 Capítulo IV 183 Secretaría General de Financiación Autonómica y Local Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónomas en la web de la AEAT, sección normativa.

⁵⁶ Cfr. art. 13.1.b) del Texto Refundido aprobado por D-Leg. 1/2013, redacción actual dada por art. 1º.4 Ley 2/2017, regulada por primera vez, aunque en menor cuantía, en el art. 8 bis Ley 11/2000, precepto introducido por Ley 21/2002, vigor 2003; cuantías actuales, establecidas por art. 8 Ley 13/2005.

⁵⁷ Cfr. art. 13.1.a) TR aprobado por D-Leg. 1/2013, redacción actual dada por art. 1º.4 Ley 2/2017, regulada por primera vez en art. 11 Ley 9/2004, vigor 2005, pero en cuantía inferior; cuantías actuales establecidas por art. 8 Ley 13/2005.

⁵⁸ Cfr. art. 13.1.c) TR aprobado por Decreto. Legislativo.1/2013; el importe actual, en vigor desde 01/01/2018, se fija en la redacción dada por art. 1º.4 de la Ley 7/2017; medida regulada por primera vez en art. 1.2 Ley 9/2012, vigor 2013, pero en cuantía inferior.

corresponda por aplicación de las letras a) y b) del art. 13.1. del TR., las reducciones que les pudieran corresponder por aplicación de los arts. 12, 14, 15, 16 y 17 del TR. En el caso de que la diferencia sea de signo negativo, el importe de la reducción será cero.

.- Por discapacidad

.- Mejora de la reducción estatal en las adquisiciones mortis causa por personas con minusvalía⁵⁹:

Grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 33 % e inferior al 65 %: 125.000 €. II Grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 %: 225.000 €.

.- Por adquisición de empresa familiar

.- Reducción propia en los supuestos de adquisición mortis causa de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados, siempre que estén situados en la C.A.⁶⁰ : 99 %

Desde el 2004 se reduce el periodo de permanencia de 10 a 5 años para una misma adquisición⁶¹.

.- Otras reducciones

⁵⁹ Cfr. art. 12 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, regulada por primera vez, aunque en Tributación Autonómica. con las Comunidades Autónomas menor cuantía, en art. 6 Ley 6/1999, vigor 2000; cuantías actuales vigentes desde 2003, establecidas por art. 8 Ley 21/2002.

⁶⁰ Cfr. art. 17 TR aprobado por D.Leg. 1/2013, regulada por primera vez en el art. 6 Ley 6/1999, vigor 2000.

⁶¹ Cfr. art. 12 Ley 13/2003), manteniéndose el resto de requisitos con una regulación sustancialmente similar a la normativa estatal. Esta reducción es incompatible con la prevista en el art. 16 TR aprobado por Decreto .Legislativo. 1/2013 y con las deducciones reguladas en la letra c) del art. 20.2.c)

.- Reducción propia en las adquisiciones mortis causa de bienes muebles integrantes del patrimonio cultural inscritos en el Inventario General del Patrimonio Cultural⁶², siempre que sean cedidos gratuitamente a la Administración de la Comunidad de Castilla y León, Corporaciones Locales, museos de titularidad pública de la Comunidad u otras instituciones culturales dependientes de los entes públicos territoriales de la Comunidad de Castilla y León para su exposición por un período superior a 10 años: 99 %.

.- Reducción en adquisiciones mortis causa de explotaciones agrarias situadas en la Comunidad autónoma o derechos de usufructo sobre la misma⁶³: reducción propia del 99 % . Desde el 2005 se reduce de 10 a 5 años el periodo de permanencia. Esta reducción es incompatible con la prevista en el art. 17 del Texto Refundido aprobado por Decreto.Legislativo 1/2013 y con las deducciones reguladas en la letra c) del art. 20.2.c) para una misma adquisición. En cuanto a los requisitos exigibles son: que el causante, en la fecha de fallecimiento, tuviera la condición de agricultor profesional; que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida y que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

.- Reducción propia del 99 % de las indemnizaciones satisfechas por las administraciones públicas a los herederos de los afectados por el Síndrome

⁶² Cfr. art. 14 TR aprobado por Decreto .Legislativo 1/2013, regulada por primera vez en el art. 9 Ley 13/2003, en vigor desde 2004.

⁶³ Cfr. art. 16 TR aprobado por Decreto .Legislativo 1/2013, regulada por primera vez en el art. 7 Ley 13/1998, en vigor desde 1999.

Tóxico⁶⁴. Esta reducción se aplica siempre y cuando no corresponda tributar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por las indemnizaciones percibidas

.- Reducción propia del 99 % de las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo percibidas por los herederos. Esta reducción se aplica siempre y cuando no corresponda tributar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por las indemnizaciones percibidas⁶⁵.

.- Reducción propia del 99 % cuando el causante o el adquirente sean víctimas del terrorismo y cuando el causante sea víctima de violencia de género⁶⁶

- **Mejora en la reducción de la base imponible** establecida por la legislación estatal aplicable por los descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes.
- **Reducción variable en la base imponible** aplicable por los descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes calculada por diferencia entre 400.000 euros⁶⁷ y el resto de reducciones que pueda aplicarse el adquirente incluidas las de parentesco.

Por último, y teniendo en cuenta la actualidad más próxima, el Covid-19, virus

⁶⁴ Cfr. art. 15.1 TR aprobado por D.Leg. 1/2013, regulado por primera vez en el art. 7 Ley 14/2001, en vigor desde 2002.

⁶⁵ Cfr. art. 15.2 TR aprobado por Decreto Legislativo. 1/2013, regulado por primera vez en el art. 7 Ley 14/2001, en vigor desde 2002.

⁶⁶ Cfr. art. 15.4 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, medida introducida por art. 1º. 5 la Ley 7/2017, en vigor desde 2018.

⁶⁷ 175.000 euros para fallecimientos desde 1-1-2013 hasta 30-6-2016; 250.000 euros para fallecimientos desde 1-7-2016 hasta 6-7-2017 y 300.000 euros para fallecimientos desde 7-7-2017 hasta 31-12-2017.

presente y reciente en nuestra sociedad, ha implicado que la tributación de este impuesto sufra variaciones en lo referente al tiempo establecido de plazo para su presentación. De esta forma, por la ORDEN EYH/328/2020 de 19 de marzo, se ampliaron los plazos de presentación y pago del ISD y del ITPAJD de manera que el plazo se amplió por un mes más respecto de los seis establecidos hasta que finalizara el estado de alarma.⁶⁸

Estas medidas resultan de aplicación tanto a los hechos imponibles anteriores no vencidos como a los hechos imponibles que tengan lugar tras la aprobación de la presente Orden hasta la finalización del estado de alarma establecido por el Real Decreto 463/2020 o norma que lo prorrogue.

3. Previsiones de cambio en la normativa del ISD en Castilla y León

La Junta de Castilla y León en el año 2019 aprobó un Anteproyecto que en la práctica supone la práctica eliminación del ISD en la Comunidad de Castilla y León⁶⁹

⁶⁸ Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, por la que se adoptan, a consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOCYL, núm. 58/2020, de 19 de marzo de 2020).

Véase también, Resolución de 14 de mayo de 2020, de la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica, por la que se prorroga la ampliación de plazo establecida por la Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, por la que se adoptan, a consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOCYL, núm. 99/2020, de 14 de mayo de 2020). *“Ante las sucesivas prórrogas de la vigencia del estado de alarma, la Administración autonómica en aras a asegurar la salud de empleados públicos y ciudadanos, así como su seguridad financiera, se adoptan medidas para permitir el aplazamiento del cobro de los citados impuestos. En concreto, siguiendo la línea de la resolución aprobada en abril por el gobierno autonómico, se amplía desde el 20 de mayo de 2020 en un mes adicional los plazos para presentación y pago del ISD e ITPAJD que no hubieran vencido a la fecha de declaración del estado de alarma, y aquellos cuyo hecho imponible se origine durante la vigencia del mismo y sus sucesivas prórrogas.”*

⁶⁹ Tras su publicación para la consulta pública previa en el Portal de Gobierno Abierto de la Junta de Castilla y León y el texto del Anteproyecto de Ley se ha puesto en conocimiento de la Comisión Delegada para Asuntos Económicos, y se ha trasladado a todas la Consejerías de la Junta de Castilla y León. Asimismo, el Anteproyecto de Ley cuenta con los informes favorables de la Dirección General de Presupuestos y Estadística, de la Dirección de los Servicios Jurídicos y se ha sometido a informe del Consejo Económico y Social y del Consejo Consultivo de Castilla y León.

que supondría un ahorro elevado para determinados contribuyentes, cónyuges, descendientes o ascendientes entre otros, que podrían ver bastante reducida su contribución respecto de este tributo en un 99% de su coste⁷⁰ en la medida en que contiene una reducción del 99% de su tributación por su herencia.

Centrándonos en la vertiente de sucesiones mortis causa lo que pretende la Junta con esta medida es que las personas que adquieren patrimonio por esta vía es prácticamente suprimir el impuesto para los familiares directos, reduciendo al 99% el coste fiscal al que se encuentran sometidas las adquisiciones de bienes y derechos por herencia entre familiares directos, cónyuge, descendientes y ascendientes.

Como hemos visto, esto también es aplicable a uniones de hecho, así los miembros de pareja de hayan convivido durante al menos dos años antes del devengo del impuesto y, siempre que la unión haya sido inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de Castilla y León.

Se facilita también el relevo intergeneracional de empresas y negocios, así como el emprendimiento, sin que el pago del impuesto sea una traba a ello y ello a través de la introducción de una bonificación del 99 por 100 en la cuota de las adquisiciones lucrativas mortis causa y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de los bienes y derechos que forman parte de la herencia, cuando los adquirentes del causante sean el cónyuge, los descendientes o adoptados o los ascendientes o adoptantes.

Actualmente se está tramitando como Proyecto de Ley 2/10 por el que se modifica el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y

⁷⁰ Que puede consultarse en https://comunicacion.jcyl.es/web/jcyl/Comunicacion/es/Plantilla100Detalle/1284877984309/_/1284918088571/Comunicacion. La reducción al 99 % del impuesto de sucesiones y donaciones supondrá un ahorro estimado para los contribuyentes de la Comunidad de 17,4 millones de euros en 2020, y 34,6 millones de euros en 2021, año en el que se aplicará la reducción durante todo el ejercicio.

León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre⁷¹ continuando hasta la fecha su tramitación parlamentaria⁷².

Con esta actuación, como señala DELGADO GONZÁLEZ⁷³ se concibe el impuesto de sucesiones y donaciones como un impuesto extrafiscal que se utiliza para intentar una redistribución patrimonial a través del mismo, sin olvidar que “*su hipotética supresión no habría de suponer una merma significativa de la recaudación*”.

Entrando en la problemática que supone dirimir si se debe proceder o no a la supresión de este impuesto, que es lo que prácticamente lo que se propone en estos casos por Castilla y León, tenemos que decir que estamos muy de acuerdo en las reflexiones del autor que acabamos de mencionar cuando señala que la parte de la doctrina que quiere suprimirlo tiene tanta razón, como la parte que aún desea mantenerlo. Mientras que para unos se trata de un impuesto arcaico, para otros supone una disminución significativa de las arcas públicas.⁷⁴

En cuanto a aquellos que abogan por mantenerlo se basan en la idea de que el impuesto en sí tiene una doble imposición.

Esta doble imposición se debería según la explicación que nos ha dado DELGADO GONZÁLEZ a que la persona fallecida⁷⁵ ha tenido que tributar en algún

⁷¹ BOCYL núm. 64 , de 10/01/2020. pág. 6426.

⁷² Tramitación que puede verse en <https://www.ccyll.es/Publicaciones/PublicacionesIniciativa?Legislatura=10&codigoIniciativa=PL&NumeroExpediente=02>

⁷³ DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿supresión o mantenimiento?”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.19/2019, Editorial Aranzadi, BIB 2019\9165 (consultado en la base de Datos Aranzadi Instituciones el 24/ 02/2020).

⁷⁴ Puede verse también la opinión de DELGADO GONZÁLEZ, A. F. sobre la necesidad de mantener el impuesto y que no llegue a desaparecer en su trabajo pre citado con anterioridad.

⁷⁵ Transmitente

momento esa renta que poseía y que ha transmitido al adquirente, por lo tanto resultaría una doble imposición que el transmitente tributara por esas rentas y más tarde el adquirente también.

Los que siguen abogando por el mantenimiento de este impuesto dicen que no se puede hacer una comparación ni decir que hay doble imposición por el incremento patrimonial del adquirente y las rentas del transmitente.

Con esto y con lo que estamos de acuerdo con DELGADO GONZÁLEZ es que ambas doctrinas pueden tener razón, pero lo que se debería de hacer es transformar el impuesto de sucesiones y donaciones ahora un impuesto fiscal en extrafiscal. Es decir existiría un mínimo que sería necesario tributar⁷⁶, y luego con el resto pues se aplicarían una serie de bonificaciones o reducciones en la base imponible para que incluso en algunas circunstancias la tributación pueda llegar a ser solo la mínima.

Por otro lado, el tema que referimos entronca directamente con la problemática que supone las diferencias de tributación entre unas Comunidades autónomas y otras, quiere decir que aunque la capacidad de pago que se supone que grava el impuesto sea la misma en personas que están en distintas Comunidades, por el hecho de residir en lugares diferentes dentro de la geografía española tributan de manera distinta derivado de que está cedido a las CCAA⁷⁷.

Lo que queremos resaltar con esto es que todas las Comunidades han modificado la tributación del impuesto en mayor o menor medida, pero no todas lo han realizado de la misma manera ni en el mismo momento y no solo por razones fiscales sino, y a veces fundamentalmente por razones de índole política. Estas diferencias exageradas sólo podrían salvarse, llegados a la situación actual, mediante un buen

⁷⁶ No podemos olvidar como dice DELGADO GONZÁLEZ, A. F. que la propia herencia tiene en sí un carácter de privilegio.

⁷⁷ Mediante el artículo 48 de la LOFCA.

sistema de coordinación entre las CCAA.

Otros autores, como GÓMEZ BARBA, incide en las desigualdades entre las diferentes Regiones en el ISD subrayando que la desigualdad llega hasta tal punto, que mientras unas comunidades contribuyen con el 1% de aquello que obtienen en herencia como puede ser el caso de las Comunidades más favorecidas como Madrid o Canarias, otras debían pagar el 17% como era el caso de Andalucía hasta la reforma del año 2018, tras esta reforma el mínimo exento en la Comunidad andaluza ascendió hasta el millón de euros ya que *“sin perjuicio de las reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, en Andalucía, desde el 1 de enero de 2018, se aumenta el mínimo exento para las herencias recibidas por parientes directos (grupos I y II) a 1.000.000€ por heredero. El importe de esta reducción consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine que el total de las reducciones aplicables no supere 1.000.000€”*.

⁷⁸

Esto está dando lugar a numerosas manifestaciones que reclaman el derecho de igualdad en todo el territorio español.⁷⁹

Lo único que se ha conseguido con las diferencias en la contribución de este tributo, es que se opte por la donación de los bienes en vida, antes que dejarlos como herencia porque supone un gran ahorro para los contribuyentes.

No podemos concluir sin aludir al sentimiento de doble imposición que se extiende sobre la ciudadanía española que hace que algunas personas no entiendan que

⁷⁸ JUNTA DE ANDALUCÍA. *Impuesto sobre sucesiones y donaciones*, 23 de mayo de 2020. <https://www.juntadeandalucia.es/organismos/haciendaindustriayenergia/areas/tributos-juego/tributos/paginas/impuestos-cedidos-sucesiones.html> También podrá verse al respecto, Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (BOE, núm. 123, de 27 de junio de 2018).

⁷⁹ Pueden verse a este respecto artículos 14 y 31 que hablan concretamente de la equidad en la tributación de los impuestos, Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978 (BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

haya que tributar por unos bienes por los que la persona fallecida ya ha tributado en vida.

Finalmente, y como hemos podido ver hasta ahora la desigualdad fiscal es un hecho en nuestra sociedad, y solamente espera que los partidos políticos traten este tema cuanto antes para tratar las desigualdades intercomunitarias existentes en la sociedad española como ya hemos mencionado anteriormente⁸⁰.

Hay muchos autores que están de acuerdo con lo anterior, y vamos a comentar en especial la postura de GARCÍA DE PABLOS⁸¹ que reafirma las enormes diferencias de tributación que existen entre Comunidades, y, alude también a la necesidad de reforma de la regulación autonómica del impuesto.

Señala este autor que hubo una serie de partidos políticos en el Congreso que propusieron una bonificación del 100% para familiares como cónyuges o ascendientes entre otros, pero eso nunca llegó a ningún lado, ya que las CCAA ya habían interpuesto bonificaciones significativas para ese grupo de parentesco para transmisiones inter vivos y mortis causa, así como beneficios de hasta un 9% en la tarifa. Entre estas Comunidades se encuentra Castilla y León.

Alude, muy en consonancia con otros autores, a que el impuesto se puede criticar en su igualdad distributiva. Esto lo mencionamos anteriormente cuando hablábamos de los principios constitucionales tributarios y decíamos, que es cierto que hay una igualdad en el sentido de que todas las CCAA gravan este tributo, pero, a la hora de la verdad, observamos como muchas de ellas están claramente distanciadas

⁸⁰ Puede verse al respecto, GÓMEZ BARBA, L.: “Desigualdad en el pago del Impuesto de Sucesiones en las diferentes comunidades”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm.942/2018, Editorial Aranzadi, S.A.U., BIB 2018\11238 (consultado en la base de Datos Aranzadi Instituciones el 23/05/2020).

⁸¹ Puede verse al respecto, GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “El impuesto sobre sucesiones y donaciones: supresión o reforma”, *Revista Crónica tributaria*, núm.139/2011 (79-105), págs.79-105 (consultado en la base de Datos Google Scholar el 15 de junio de 2020).

entre a lo que bonificaciones adoptadas se refiere.

Claramente, la otra cuestión a tratar sería el de la posibilidad de doble imposición que ya hemos mencionado antes, pues como asegura GARCÍA DE PABLOS *“uno de los principales incentivos que tienen los padres para trabajar y ahorrar es dejar la herencia a sus hijos con independencia de la riqueza que tengan. El ahorro es un fenómeno plenamente intencional, asegurar una vejez digna y la transmisión del patrimonio familiar, que ha de ser considerado por el sistema fiscal.”*⁸²

Esto desde nuestro punto de vista sucede así, ya que aunque el autor mencionado opina que ya existen beneficios fiscales que afectan a estas situaciones, siempre se gravará una pequeña parte y por lo tanto, ahí podría llegar a existir desde nuestro punto de vista la denominada doble imposición.

Como sabemos, son muchos los autores que abogan por ciertas reformas de este Impuesto lo cual dejamos apuntado porque la extensión y cometido de este TFG no nos permite excedernos más en esta materia. Lo que sí debemos tener en cuenta, es que para realizar estas modificaciones haría falta el replanteo de la cesión de competencias normativas en el ISD a las CCAA, siendo necesario limitar las mismas para corregir algunos problemas. No está muy claro de que esta reversibilidad sea posible y ahí está el meollo de la cuestión pendiente porque *“aparte de los límites generales previstos en el artículo 2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, de manera que se estableciera una mínima tributación de las adquisiciones gratuitas en todo el territorio nacional y ampliar la base del tributo, de forma que éste pueda cumplir sus funciones”*⁸³.

Así tras todo esto, se llegaría a la conclusión de que el Impuesto de Sucesiones y

⁸² Puede verse al respecto, GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “El impuesto sobre sucesiones y donaciones: supresión o reforma”, *Revista Crónica tributaria*, núm.139/2011 (79-105), págs.79-105 (consultado en la base de Datos Google Scholar el 16 de junio de 2020), ya citado.

⁸³ Idem.

Donaciones es un tributo a repensar, para la instauración definitiva de un modelo correcto que despeje todas las incógnitas que le asolan.

VII. CONCLUSIONES

Primera.- podemos destacar que la evolución del ISD ha sido muy significativa desde sus inicios en el siglo XVIII, a partir de esta fecha, éste ha sido abolido, modificado, reimplantado, nombrado de manera distinta a la que sabemos y englobando distintos gravámenes hasta lo que hoy en día conocemos, pasó de ser un impuesto ejercido por el estado a que las CCAA tuvieran su propia competencia sobre el mismo. Está regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre que, curiosamente es la más antigua de nuestro sistema tributario especial.

Segunda.- el ISD es un impuesto directo, personal, subjetivo y progresivo cuyo objeto de gravamen es el aumento de la riqueza que se produce en el patrimonio del heredero, respecto de aquello que ha heredado de la persona fallecida.

Su aplicación es de ámbito nacional, con excepción de los territorios forales (régimen especial) que se tendrán que regir por su propia regulación, al contrario que el resto de Comunidades Autónomas (régimen común).

En el caso de las Comunidades de régimen común, que son las que se analizan en este TFG podemos observar que en la cesión del tributo se les permitió incidir sobre la tarifa y reducciones de la base imponible entre otras cosas.

Tercera.- el ISD se imputará al territorio donde el causante hubiera tenido su residencia habitual respecto de la fecha de devengo, esto quiere decir que, si una persona muere en Madrid teniendo su residencia habitual en Segovia (Castilla y León), el impuesto no debe presentarse en la Comunidad de Madrid, sino que su tributación corresponderá a Castilla y León.

Cuarta.- el plazo existente para la contribución del ISD como normal general es de 6 meses desde que se produce el momento de devengo, es cierto, que ahora con la

situación actual del Covid-19 el plazo ha aumentado en un mes. Esta situación del Covid-19 ha supuesto varios Reales Decretos, que, a medida que avanzaba la pandemia en este país, no solo se han ido adoptando en todos los ámbitos de la sociedad, sino que el ISD también ha sufrido alteraciones, hasta que finalmente acabe el estado de alarma.

Quinta.- El ISD es un impuesto que cumple los principios tributarios constitucionales de igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, capacidad económica y generalidad. Con todo esto nos llegamos a dar cuenta de cómo el ISD es un impuesto cedido, que dependiendo de la Comunidad Autónoma en la que hayas de tributar tendrán ciertos tipos impositivos que variarán y serán más altos o más bajos, dando pie a que surjan las distintas doctrinas sobre su supresión o mantenimiento.

Sexta.- Cada uno de los ciudadanos que contribuyen con el ISD debe de hacerlo de acuerdo con su riqueza en virtud del principio de capacidad económica, es un impuesto que cumple con el principio constitucional tributario de igualdad, no en el sentido de uniformidad sino en el de que todos los españoles deben resultar gravados por él.

A mi parecer, uno de los principios es el más importante de todos. Me refiero al principio de igualdad tributaria que nos demuestra las diferencias que hay entre comunidades autónomas, por mucho que todas ellas impongan el impuesto. Es desde mi punto de vista uno de los motivos por lo que hay personas que abogan por su supresión o mantenimiento.

Séptima.- La potestad que tienen las CCAA sobre el ISD como tributo cedido son: reducciones en la base imponible, establecer una escala propia de las tarifas de gravamen (la cesión es de la tarifa y no del gravamen), deducciones y bonificaciones en la cuota y, establecer cuantías y coeficientes por razón patrimonio preexistente.

Octava.- Dentro del análisis del tributo en CyL podemos destacar que la cesión puede hacer que, como ya hemos mencionado antes, afecte a distintos ámbitos que se

permiten desde que el impuesto dejó de estar centralizado. Se nos mostrarán distintas reducciones atendiendo a los criterios de la comunidad y los ámbitos específicos en los que puede surgir dicha reducción, además tenemos que tener en cuenta la progresividad del impuesto con lo cual, esto por su propia naturaleza y a pesar de que luego existan diversas teorías, siempre ayudará a la adaptación de los nuevos tiempos.

Noveno.- uno de los temas candentes hoy en día en nuestra sociedad, es el debate de la supresión o el mantenimiento del ISD.

La Junta de Castilla y León ha aprobado un Anteproyecto de Ley que permitirá una serie de bonificaciones en CyL del 99% sobre la cuota que reviste obligatoria respecto al impuesto.

También tenemos que tener en cuenta que el ISD es un impuesto que siempre ha generado cierta controversia, por lo que nunca habrá una opinión uniforme al respecto de este impuesto. Es más, dentro de cada postura a favor o en contra, podemos encontrar distintas variantes que hacen que sea muy difícil toparse con el problema de raíz. Simplemente decir que, como todos los impuestos, llega cierto momento en que es necesaria una reforma, puede que el impuesto de sucesiones y donaciones no deba desaparecer, sino simplemente adaptarse a la nueva realidad y ser más igualitario entre los distintos territorios de España, con lo cual estoy de acuerdo en que lo necesario debería ser una reforma.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

BARBERÁN LAHUERTA, M.A.: *La imposición sobre las herencias. Situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Ed. Comares, Granada, 2005.

CALVO ORTEGA, R: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Curso de derecho financiero I. Derecho tributario parte general y parte especial II. Derecho presupuestario* .Ed. Civitas, Madrid, 2018.

CAZORLA PRIETO, L. y MONTEJO VELILLA, S.: *El impuesto de sucesiones y donaciones*, Ed., Civitas, Madrid, 1991.

CAZORLA PRIETO, L.M.: “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario (Parte general)*, Ed. Thomson-Aranzadi, 9ª ed., Navarra, 2008.

COMÍN, F.: "Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX", *Hacienda Pública Española*, núm. 108-109, 1990, págs.441 y ss.

DE LA PEÑA AMORÓS, M del M.: “Los límites generales al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades autónomas”, *Revista Crónica tributaria*, núm. 132, 2009, págs. 152 y ss.

DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “El Impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿supresión o mantenimiento?”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.19/2019, BIB 2019\9165

(consultado en la base de Datos Aranzadi Instituciones el 24 de febrero de 2020).

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales.* Ed. Civitas, Madrid, 1988.

ESTAPÉ, F.: *La reforma tributaria de 1845,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.

GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios,* tesis doctoral, págs. 15 y ss. disponible en <http://eprints.sim.ucm.es/10732/1/T31397.pdf> (Consultado el 26/03/2020).

GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “El impuesto sobre sucesiones y donaciones: supresión o reforma”, *Revista Crónica tributaria*, núm.139/2011 (79-105), págs 79-105 (consultado en la base de Datos Google Scholar el 15 de junio de 2020).

GARCÍA GÓMEZ, A.: *Manual de Derecho Tributario.* Ed. Aranzadi, Pamplona, 2015, [BIB 2015\1877](#) que puede consultarse en Aranzadi Instituciones.

GÓMEZ BARBA, L.: “Desigualdad en el pago del Impuesto de Sucesiones en las diferentes comunidades”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm.942/2018, BIB 2018\11238 (Consultado en la base de Datos Aranzadi Instituciones el 23/ de mayo de 2020).

HERRERA MOLINA, P.M.: “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 67, 1990, pág. 395 y ss.

JUNTA DE ANDALUCÍA. *Impuesto sobre sucesiones y donaciones*, 23 de mayo de 2020 que puede consultarse en <https://www.juntadeandalucia.es/organismos/haciendaindustriayenergia/areas/tributos-juego/tributos/paginas/impuestos-cedidos-sucesiones.html>

MARTÍN QUERALT, J.: et alii: "El impuesto sobre sucesiones y donaciones" en *Curso de derecho financiero y tributario*. Ed. Tecnos, Madrid, 2018.

MATA SIERRA, M.T.: *El principio de igualdad tributaria*, Ed. Aranzadi-Thomson-Reuters, Navarra, 2009.

MENÉNDEZ MORENO, A, et alii; *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 2009.

PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", *Homenaje a D. Federico de Castro*, Vol. III, Madrid, 1976, págs 376 y ss.

PONT MESTRES, M.: "Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario", *Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 203, pág. 1125 y ss.

PERAGÓN GALLEGRO, J.M.: *Los principios materiales de justicia tributaria*, Ed. Comares, Granada 2003.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm 125, enero-marzo 2005, págs. 5 y ss.

ROZAS VALDÉS. J.A.: *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF-Marcial Pons, Madrid. 1988.

SOLÉ VILLALONGA, G.: *La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900*, Madrid, Editorial Derecho Financiero, 1967

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades autónomas”, *Estudios de Derecho Financiero y tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*; Tomo II, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 1987 y ss..

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas” Ponencia UIMP, disponible en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/07/el-isd-como-tributo-cedido-a-las-cc-aa-17-julio-2014.pdf> (Consultado el 20 de mayo de 2020).