



**UNIVERSITAT
JAUME·I**

Trabajo Fin de Grado

Aspectos problemáticos por la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Presentado por:

Estela López Ferrer

Tutor/a:

Almudena Sales

Grado en Gestión y Administración Pública

Curso académico 2021/22

ÍNDICE

ABREVIATURAS	1
INTRODUCCIÓN	2
1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	4
1.1 Estructura del impuesto.....	5
1.2 Cesión del impuesto.....	7
2. DIFERENCIA DE LA TRIBUTACIÓN EN EL TERRITORIO ESPAÑOL	9
2.1 Análisis comparativo.....	20
3. ASPECTOS MÁS POLÉMICOS DE LA CESIÓN	27
3.1 ¿Qué dice el Tribunal Constitucional al respecto?	31
4. CONCLUSIONES	33
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	36
RESUMEN EN INGLÉS // SUMMARY IN ENGLISH	38

Índice de las tablas de elaboración propia

Tabla 1: Comparativa sobre las competencias normativas adoptadas.....	9
Tabla 2: Diferencias entre las Comunidades Autónomas, modalidad de sucesiones...12	
Tabla 3: Diferencias entre las Comunidades Autónomas, modalidad de donaciones...13	
Tabla 4: Cuota tributaria a pagar en cada Comunidad Autónoma.....	26

ABREVIATURAS

B: Bonificaciones

BI: Base Imponible

CA: Comunidad Autónoma

CC. AA.: Comunidades Autónomas

CE: Constitución Española

ENP: Empresa individual, Negocio profesional o Participaciones

G. Discapacidad: Grado de discapacidad

GI: Grupo I

GII: Grupo II

GIII: Grupo III

G. Parentesco: Grado de parentesco

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

STC: Sentencia

TC: Tribunal Constitucional

TFG: Trabajo de Final de Grado

VH: Vivienda Habitual

INTRODUCCIÓN.

El preámbulo de la normativa reguladora del ISD lo define como un impuesto que *“cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa, que ya se predicaba del hasta ahora vigente Impuesto General sobre las Sucesiones, resulta, asimismo, en la configuración de la Ley, al quedar determinada la carga tributaria en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente.”*¹ Con todo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones coopera con la redistribución de la riqueza y, intenta alcanzar una situación de equilibrio con el resto de los tributos que componen la imposición directa.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los impuestos que cuenta con mayor tradición dentro del sistema tributario español. Un asunto de gran importancia y, que es objeto de críticas como consecuencia de que la cesión del impuesto, a los gobiernos autonómicos quedando en mano de estos su grado de bonificación, puede o no provocar desigualdades entre los contribuyentes según el territorio donde se resida, causando, en ocasiones, un perjuicio o un beneficio por el hecho de recibir una herencia o donación.

Como consecuencia de esto, el ISD ha sido foco en diversos debates, lo que ha provocado migraciones internas en el territorio español, con el fin de residir en una CC.AA. en la que la tributación del impuesto este casi exenta o sea nula. También, ha sido foco en el debate político ya que, es clave en el programa electoral de cualquier partido político por lo que el impuesto está en continuo cambio.

La elección de este tema para realizar mi Trabajo de Final de Grado responde al interés por la materia en cuestión, es decir, por el interés que me incita el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo un impuesto parcialmente desconocido al que todos haremos frente en un momento de nuestra vida y, como consecuencia por la diferencia en la tributación.

El presente trabajo tiene como finalidad el estudio de las consecuencias de la cesión del impuesto y, el análisis del ISD, abordando su estudio y, el de sus características y,

¹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

enmarcándolo en el marco legislativo correspondiente, mediante el análisis de recursos existentes, así como, la normativa vigente y jurisprudencia.

Se analizarán aspectos primordiales para entender de forma clara dicho impuesto, refiriéndonos a su estructura, es decir, detallando cuales son los hechos o actos por los cuales se va a gravar por este impuesto.

En cuanto a su regulación, partiendo de que nos encontramos ante un impuesto descentralizado que a lo largo de los años ha sufrido diversas modificaciones, se estudiará, de forma más detenida, su incidencia a nivel estatal y, la potestad que han adquirido, mediante un análisis comparativo, las siguientes Comunidades Autónomas: Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Comunidad de Madrid y, por último, nuestra CC.AA., la Comunidad Valenciana.

En referencia a los recursos existentes, es necesario indicar que se ha acudido a fuentes bibliográficas y, recursos digitales. En lo referido a las Comunidades Autónomas, se incluye una serie de tablas al igual que, dos casos prácticos, uno para cada modalidad, ambos de elaboración propia.

Otro objeto de estudio de este trabajo serán los aspectos problemáticos que se plantean debido a la cesión en dichas CC.AA. a lo que dejaré una pregunta, que al final del trabajo se responderá, y sería: ¿En qué medida confluyen esa libertad que se le otorga a las CC. AA de poder modificar la ley con la adopción de las capacidades normativas con el principio de igualdad?

Por último, en lo referente a las conclusiones se dan una serie de reflexiones acerca de la investigación y realización del trabajo.

En definitiva, lo que se pretende con dicho trabajo es realizar un estudio exhaustivo sobre el impuesto en cuestión, poniendo en práctica sus normativas para analizar los aspectos más problemáticos, en casos reales y, las controversias que pueden generar las capacidades normativas adquiridas.

1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por vía de herencia o legado y, las donaciones. Del mismo modo se aplica a los seguros de vida cuando el beneficiario es distinto al contratante. Las modificaciones que se han incluido en el tributo han incidido en la aplicación de las deducciones y reducciones a la base imponible del impuesto.

Nos encontramos ante un impuesto descentralizado, con límites marcados por la ley nacional, debido a la cesión de las competencias normativas a las comunidades autónomas, desde 1997, pudiendo variar el gravamen considerablemente de unas a otras.

En cuanto a su normativa, lo encontramos regulado, a nivel estatal, en la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, desarrollada por el Real Decreto Legislativo 1269/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprobó el reglamento del impuesto, esta normativa intentó dar una estructura más moderna y disminuir la fiscalidad que soportaban este tipo de transmisiones pero, no hay que dejar de lado un aspecto fundamental para este trabajo que, como consecuencia de la cesión del impuesto, las comunidades autónomas tendrán normativa específica, la cual introduce los cambios que se dan entre unas comunidades y otras.

El legislador declara que este impuesto contribuye al reparto de la riqueza sustrayendo de cada adquisición gratuita un porcentaje de esta en favor del Tesoro Público.

Este tributo se caracteriza por ser directo ya que, para su constitución, se necesita el incremento del patrimonio obtenido por una persona física; personal, se requiere de una persona física para determinar el hecho imponible; subjetivo ya que, hay que tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo para determinar tanto la base imponible como la cuota tributaria; progresivo, debido a la fijación de la tarifa, complementario del IRPF ya que se gravan los incrementos sobre el patrimonio y, instantáneo, el devengo se produce en un instante concreto.

1.1 Estructura del impuesto

Siguiendo el hilo de lo explicado, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto cuyo hecho imponible, es decir, el nacimiento de la obligación tributaria se configura por tres supuestos²:

- La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el Impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones.
- La adquisición de bienes y derechos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».
- La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

Siendo contribuyentes en las adquisiciones mortis causa³, los causahabientes, son los beneficiarios de la herencia o del legado, con independencia de todas aquellas estipulaciones que las partes establezcan o las disposiciones que el testador deje ordenadas y, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, el donatario o el favorecido por ellas, se llevaría a cabo el cálculo de la base imponible⁴ por estimación directa, ya que se computan unos ingresos y se deducen unos gastos. Estos ingresos son los bienes que deja el fallecido en el caso de sucesiones y, el valor de lo donado en el caso de las donaciones. En los casos de seguros de vida, serían las cantidades exigibles por parte de los beneficiarios. Así pues, la base imponible es el valor neto de adquisición individual de cada sujeto pasivo.

El ISD es un impuesto que aplica reducciones⁵ a la base imponible, cantidades que varían según el tipo de transmisión, del grado de parentesco con el causante o la edad del adquirente. Teniendo en cuenta, que debido a que cada CC.AA. puede ejercer su

² Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones., art. 3

³ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art. 5: “*estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas: a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes, b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas, c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.*”

⁴ Artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵ La base liquidable se obtiene como resultado de aplicar a la base imponible las reducciones establecidas en el artículo 20 LISD.

competencia normativa, sus reducciones se aplicaran con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Estas se dividen en dos ramas, por una parte, las reducciones estatales a “mortis causa”, estas se dividen en subjetivas y objetivas. En cuanto a las subjetivas:

- Reducción por parentesco:
 - o Grupo I: 15.956,87 euros hasta 47.858,59 euros.
 - o Grupo II: 15.956,87 euros.
 - o Grupo III: 7.993,46 euros.
 - o Grupo IV: Sin reducción.

- Reducción por minusvalía: desde 47.858,59 euros hasta 150.253,03 euros.

En cuanto a las objetivas encontramos, por póliza de vida, por adquisición de vivienda habitual, por adquisición de empresa individual, por adquisición de participaciones en entidades, por adquisición de explotaciones agrarias prioritarias, por adquisición de bienes del patrimonio histórico y, por anteriores transmisiones a “mortis causa”.

Por otra parte, reducciones estatales por actos “inter vivos” solo encontraremos reducciones objetivas y reducciones propias de las autonomías, pueden ser, reducciones nuevas o, reducciones que mejoren o modifiquen las estatales.

A partir de la base liquidable y, con el fin de regular todas las medidas fiscales y administrativas del sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y ciudades que presenten Estatuto de Autonomía, se determinará la cuota íntegra, aplicando la base liquidable a los tipos de gravámenes recogidos en el artículo 21 de la LISD⁶. Por consiguiente, se tendrán que realizar varias operaciones. En primer lugar, aplicar la tarifa a la base liquidable.

En segundo lugar, se le aplicarán a la cuota íntegra los coeficientes multiplicadores que son fijados en función del parentesco con el causante y del patrimonio preexistente del sujeto pasivo.

⁶ La escala conforme prevé la ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Las CC.AA. tienen la potestad normativa, tanto para fijar la cuantía, como los coeficientes del patrimonio preexistente, por lo que regirán las normas autonómicas en este aspecto. Con excepción de que las CC. AA no hayan aprobado los coeficientes, en este caso se aplicará la normativa estatal regulada en la LISD.

1.2 Cesión del impuesto

Como ya hemos señalado antes, el Impuesto sobre Sucesiones y donaciones, se aplica en todo el territorio nacional, aunque en 1997 se cede el rendimiento a las CCAA como se manifiesta en el artículo 25 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, cuyo fin es la cesión del rendimiento producido en su territorio, la cesión de las competencias normativas y la delegación de competencias para la aplicación del impuesto. Dicha cesión, está recogida en la Ley 22/2009, la cual es la más relevante ya que, es la que la desarrolla.

Así pues, nos encontramos ante una de las figuras más conflictivas de nuestro sistema tributario, sobre todo, por su configuración. Mientras que los territorios forales tienen plena capacidad para determinar la estructura del impuesto, el resto de las comunidades autónomas se encuentran limitadas por algunas condiciones, como señala el artículo 48 de la Ley 22/2009, donde encontramos las reducciones de la base imponible.

De este modo, las CC.AA. aplicaran su normativa en función de los diferentes puntos de conexión que marca la ley, es decir, los puntos para tener en cuenta a la hora de modificar el impuesto, con excepción de si no hubieran adoptado ninguna disposición al respecto, también se les cederá el rendimiento, pero se aplicará la normativa estatal⁷.

⁷ Artículo 27, *la normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía [...] y, el artículo 53, si una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas se aplicará la normativa del Estado*, de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Así pues, el alcance de la cesión se recoge en la Ley 22/2009, donde se cede a las comunidades autónomas el rendimiento total o parcial a su territorio, entre otras⁸. Dicho rendimiento se entiende como el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondiente al hecho imponible cedido⁹.

Encontramos puntos de conexión en relación con los sujetos pasivos residentes¹⁰ estos son las adquisiciones mortis causa donde se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma por la permanencia del mayor número de días del periodo de los 5 años anteriores¹¹; las donaciones de bienes inmuebles, en el territorio en el que radiquen y, las demás donaciones serán en el territorio de residencia habitual del donatario.

Cabe destacar, que podría producirse el caso en el que en un solo documento se donase por un mismo donante distintos bienes o derechos y, por los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas CC.AA., corresponderá a cada una de ellas el que suele aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos¹².

Siguiendo con el alcance de las competencias normativas¹³, las competencias que pueden adquirir las distintas comunidades autónomas son las reducciones a la base imponible, tanto por las transmisiones inter vivos como mortis causa, las reducciones propias, que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de las CA, con aplicación posterior a las estatales y, para ampliar el ámbito de aplicación de las reducciones estatales o incrementar su importe o porcentaje; la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota las cuales pueden ser compatibles con las estatales y, pueden suponer una modificación que mejora las mismas y, se aplicaran con posterioridad a las estatales.

⁸ Ley 22/2009, artículo 25.

⁹ Ley 22/2009, artículo 26.

¹⁰ Ley 22/2009, artículo 32

¹¹ Artículo 28 de la Ley 22/2009.

¹² Artículo 32.3 de la Ley 22/2009.

¹³ Artículo 48 de la Ley 22/2009.

En la siguiente tabla quedan reflejados los datos expuestos, comprobando de manera visual si adoptan las competencias normativas o, por el contrario, solo se aplica la normativa estatal, es decir, no las adoptan. Encontramos la tabla con los nombres abreviados, T, a la tarifa, CM, a los coeficientes multiplicadores y, B, a las bonificaciones.

Tabla 1: Comparativa sobre las competencias normativas adoptadas.

CCAA	Reducciones Subjetivas	Reducciones Objetivas	T	CM	B
Andalucía	SI	SI	NO	NO	SI
Aragón	SI	SI	NO	NO	SI
Castilla-La Mancha	SI	SI	NO	NO	SI
Comunidad de Madrid	SI	SI	NO	SI	SI
Comunidad Valenciana	SI	SI	SI	SI	SI

Tabla 1: Capacidad normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de cada una de las Comunidades Autónomas escogidas. Elaboración propia a partir de los datos de la legislación de cada autonomía.

2. DIFERENCIA DE LA TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO EN EL TERRITORIO ESPAÑOL.

Dado que sería muy extenso hacer el análisis de todas las diferencias del impuesto entre las 17 comunidades autónomas, nos vamos a centrar en ejemplificar estas diferencias entre 5 autonomías para entender que entre ellas sí que se puede mostrar que existen grandes diferencias en el impuesto estudiado.

He elegido las siguientes comunidades autónomas porque, según mi parecer, son las más atractivas para poder exponer mi pretensión, es decir, los problemas que surgen de la cesión del ISD y, además, he elegido los siguientes aspectos, que son los que más afectan a la presión fiscal, que determinan de una forma concluyente el resultado, es decir, la cuota que ha de pagar el sujeto.

Como hemos dicho, vamos a reflejar las diferencias que hay en los aspectos más llamativos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así pues, en las reducciones a la base imponible de la rama “mortis causa”¹⁴, las reducciones se dividen en subjetivas, de parentesco y minusvalía y, objetivas, donde nos centraremos en vivienda habitual y empresa individual, negocio profesional o participaciones. En cuanto a “inter vivos”, la clasificación se acorta a reducciones objetivas entre las que encontramos, entre otras, reducciones por empresa individual, negocio profesional o participaciones. Por último, la tarifa aplicada y, las bonificaciones.

Tras la tabla, explicaremos cada uno de los elementos expuestos. Actualmente, la regulación de la normativa estatal se contempla en la LISD, donde recoge las reducciones por parentesco, minusvalía, vivienda habitual del causante y empresa individual, negocio profesional o participaciones.

En concreto, como señala y desarrolla el artículo 20 de la misma ley, en las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

En cuanto a las reducciones estatales “mortis causa” subjetivas, encontramos en las reducciones por parentesco que, son las que correspondan a los grupos siguientes:

- Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.
- Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

¹⁴ Ley 29/1987, de 18 diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 20 recoge la clasificación de las reducciones a “mortis causa”.

- Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.
- Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Se aplicará una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%, en el caso de que el grado de minusvalía sea igual o superior al 65%, la reducción pasaría a ser de 150.253,03 euros¹⁵.

Siguiendo con la ley nombrada, gozarán en las adquisiciones "mortis causa", objetivas, de la vivienda habitual del causante, con el límite de 122.606,47 euros y un 95% de reducción.

Por último, en cuanto a las reducciones, en los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades¹⁶, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, una reducción del 95% siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En modalidad de donaciones, en los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades, se aplicará una reducción en la base imponible del 95%¹⁷.

Seguimos haciendo referencia a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en este caso nos centramos en la Tarifa estatal que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades

¹⁵ De acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

¹⁶ A los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo.

¹⁷ La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 20.6.a). b). c) las condiciones que deben concurrir para aplicar dicha reducción.

con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

Si estas no la hubiesen aprobado o, no se hubiese adoptado las competencias normativas, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la escala regulada en el artículo 21 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tras lo expuesto, adjunto una tabla de elaboración propia para poder contemplar de manera visual, la diferencia en la tributación del ISD en las diferentes CCAA escogidas:

Tabla 2: Diferencias entre las Comunidades Autónomas, modalidad de Sucesiones.

NORMATIVA	REDUCCIONES				TARIFA	B
	SUBJETIVAS		OBJETIVAS			
	G. PARENTESCO	G. DISCAPACIDAD	VH	ENP		
ANDALUCIA	1.000.000€	1.000.000€	95% 100% %	99%	Estatal	99%
ARAGÓN	100%	100%	100% %	99% 100%	Estatal	65%
CASTILLA-LA MANCHA	-	125.000€ 225.000€	-	4%	Estatal	100% % 85%
MADRID	GI /GII: 16.000€ GIII: 8.000€	55.000€ 153.000€	-	95%	Estatal	99%
COMUNIDAD VALENCIANA	G I: 100.000- 156.000 € GII: 100.000 € G III: 7.993,46 €	240.000€	95%	99%	Propia	50%

Tabla 2: Análisis de los diferentes elementos que afectan a la tributación del impuesto en las diferentes Comunidades Autónomas, hecho imponible de sucesiones. Elaboración propia a partir del estudio de la legislación de las CC.AA.

Tabla 3: Diferencias entre las Comunidades Autónomas, modalidad de Donaciones.

NORMATIVA	REDUCCIONES				TARIFA	B
	PROPIAS		OBJETIVAS			
	G. PARENTESCO	G. DISCAPACIDAD	VH	ENP		
ANDALUCÍA	-	-	99%	99%	Estatal	99%
ARAGÓN	100%	-	100%	99%	Estatal	65%
CASTILLA-LA MANCHA	-	-	-	4%	Estatal	85% hasta 95%
COMUNIDAD DE MADRID	100%	-	100%	100%	Estatal	99%
COMUNIDAD VALENCIANA	100.000€	65%	95%	99%	Propia	-

Tabla 3: Análisis de los diferentes elementos que afectan a la tributación del impuesto en las diferentes Comunidades Autónomas, hecho imponible de donaciones. Elaboración propia a partir del estudio de la legislación de las CC.AA.

Como se observa, es una tabla que recoge la información sucintamente para poder ver las diferencias a simple vista. La tabla recoge la cantidad o porcentaje de reducción o bonificación que se le aplicaría a la base imponible y, cuota tributaria, respectivamente. Esta, se centra en la modalidad de sucesiones y donaciones, para poder observar las diferencias aunque, en modalidad de donaciones solo hay reducciones objetivas y, las propias de las comunidades autónomas, con las tablas podemos comparar cada modalidad con las reducciones estatales.

Es preciso añadir que hemos abreviado la tabla para poder reducir su tamaño, así pues, en cuanto a las abreviaturas, entendemos por: G. Parentesco, Grado de Parentesco; G. Discapacidad, Grado de Discapacidad; VH, Vivienda Habitual; ENP, Empresa individual, Negocio profesional o Participaciones; B, Bonificaciones.

Tras la interpretación de la tabla, se explicará cada una de las Comunidades Autónomas en relación con la materia escogida para poder entender la tabla en cuestión.

- **El impuesto en Andalucía**

La Comunidad Autónoma de Andalucía, recoge el desarrollo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el 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, en concreto, del artículo 20 al 32. Tenemos mejoras en las reducciones mortis causa, en la reducción por adquisición de la vivienda¹⁸ y, la reducción de empresas individuales, negociaciones profesionales y participaciones en entidades¹⁹. En cuanto a las reducciones propias, Andalucía establece una reducción propia para cónyuges y parientes directos²⁰ y, una reducción propia para contribuyentes con discapacidad²¹. Por otro lado, esta Comunidad Autónoma desarrolla una mejora en las reducciones inter vivos de empresas individuales, negociaciones profesionales y participaciones en entidades²².

En cuanto a las reducciones propias, hay reducción por la donación de dinero a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual²³ y, una reducción propia por donación de dinero para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional²⁴.

¹⁸ El artículo 21 establece una tabla de reducciones que comprende entre el 95% y el 100%, en función del valor real del inmueble.

¹⁹ Recogido en el artículo 24 del 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, con una reducción del 99%, con el requisito del mantenimiento de los bienes adquiridos en 5 años.

²⁰ Comprendidos en los grupos de parentesco I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, se aplicará una reducción de 1.000.000 euros.

²¹ Recogido en el art 23 del 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, se aplicará una reducción propia por un importe de hasta 1.000.000 de euros.

²² El artículo 30 del 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, recoge que el requisito de mantener lo adquirido es de 5 años, en el caso de que sea del grupo I y II de parentesco, 3 años y, una reducción del 99%.

²³ El artículo 27 del 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, reducción del 99% con la base máxima será de 120.000. Cuando el donatario sea una persona con discapacidad, no podrá exceder 180.000 euros.

²⁴ Artículo 29 del 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, reducción del 99%, el importe de la reducción no podrá exceder 1.000.000 euros.

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible la escala de gravamen regulada.

Conviene señalar que en cuanto a las bonificaciones por adquisiciones “mortis causa” e “inter vivos” los contribuyentes incluidos en los grupos I y II²⁵ se aplicarán una bonificación del 99%.

- **El impuesto en Aragón**

En cuanto a la Comunidad Autónoma de Aragón, el impuesto se regula en el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, donde destacamos en condición de sucesiones, las reducciones propias por hijos del causante menores de edad²⁶, cónyuge, ascendientes y descendientes, reducción por personas con discapacidad²⁷, sobre empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades²⁸, y, por último, las reducciones de la vivienda habitual de la persona fallecida²⁹.

En cuanto a la condición de donaciones, encontramos una mejora en la reducción por empresas individuales o negocios profesionales³⁰, una reducción propia en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante³¹. y, una reducción propia a favor de los hijos del donante para la adquisición de vivienda habitual³².

²⁵ Artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 20.1 del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

²⁶ Reducción del 100%, sin exceder el importe de 3.000.000 euros, para hijos menores de edad. Y, una reducción del 100% para cónyuge, ascendientes y descendientes, con límite en 500.000 euros.

²⁷ Reducción del 100% que correspondan a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 5%.

²⁸ Reducción será del 99%.

²⁹ Será del 100% con el límite establecido en 200.00 euros, la reducción está condicionada al mantenimiento de la vivienda habitual adquirida durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo.

³⁰ Reducción del 100%, siempre que el donatario mantenga lo adquirido durante los cinco años siguientes a la fecha del devengo del impuesto, salvo que falleciera dentro de ese plazo, recogido en el artículo 132-1 del Decreto Legislativo 1/2005.

³¹ Las donaciones a favor del cónyuge y de los hijos otorgarán al donatario el derecho a la aplicación de una reducción del 100% de la base imponible del impuesto.

³² Reducción del 100% de la base imponible del impuesto, que no podrá exceder de la cantidad de 250.000 euros y, la vivienda habitual adquirida o recibida mediante la donación deberá mantenerse, en tal condición, durante los cinco años posteriores a la adquisición, recogido en el artículo 132-8 del Decreto Legislativo 1/2005.

En cuanto a la tarifa, la comunidad autónoma de Aragón no ha regulado otra distinta, así pues, la cuota íntegra se obtendrá aplicando la escala estatal.

La CCAA de Aragón establece una bonificación, recogida en el Artículo 131-10 del Decreto Legislativo 1/2005, de la vivienda habitual de la persona fallecida donde, el cónyuge, los ascendientes y descendientes del fallecido podrán aplicar una bonificación del 65% si el valor de la vivienda es igual o inferior a 300.000 euros, con la condición del mantenimiento de la vivienda adquirida durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese durante ese plazo y, el artículo 132-6. Desarrolla una bonificación de la cuota del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante del 65%, cuando la base imponible sea igual o inferior a 500.000 euros. A efectos de calcular este límite, se tomará el valor total de las donaciones recibidas por el donatario, incluida aquella en la que se aplique esta bonificación, en los cinco años anteriores.

- **El impuesto en Castilla-La Mancha**

Seguimos con el orden de la tabla, con la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, nos encontramos ante una comunidad que no tiene muchas ventajas en la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta, desarrolla el impuesto en la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, en concreto, del artículo 14 al 17 bis. Como en la mayoría de las autonomías, introduce mejoras por parentesco y por discapacidad³³, siendo las reducciones, a título de mortis causa e inter vivos, por la adquisición de empresa individual, negocio familiar o participaciones en entidades de un 4%.

Una vez aplicadas las reducciones, es necesaria la aplicación de tarifas y coeficientes multiplicadores, esta autonomía aplica la escala prevista en la normativa estatal.

En cuanto a la bonificaciones en sucesiones, aplica bonificaciones por parentesco: bonificación del 100%, cuando la base liquidable sea menor a 175.000 euros, bonificación del 95%, cuando la base liquidable sea igual o superior a 175.000 euros e inferior a 225.000 euros, bonificación del 90%, cuando la base liquidable sea igual o

³³ Reducción de 125.000 euros para personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%, para las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65% una reducción de 225.000 euros. Y, una bonificación del 95% en un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

superior a 225.000 euros e inferior a 275.000 euros, bonificación del 85%, cuando la base liquidable sea igual o superior a 275.000 euros e inferior a 300.000 euros y, por último, bonificación del 80%, cuando la base liquidable sea igual o superior a 300.000 euros. Y, bonificaciones por discapacidad, para aquellas personas que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65%, la bonificación será del 95%.

En cuanto a las bonificaciones en donaciones, bonifica por parentesco: tenemos una bonificación del 95%, cuando la base liquidable sea menor a 120.000 euros, una bonificación del 90%, cuando la base liquidable sea igual o superior a 120.000 euros e inferior a 240.000 euros y, una última bonificación del 85%, cuando la base liquidable sea igual o superior a 240.000 euros. Y, por discapacidad, la bonificación será la misma que en sucesiones.

- **El Impuesto en la Comunidad de Madrid**

Con vigencia desde la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40.1.a de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y en el artículo 20.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de sucesiones, encontramos que la Comunidad de Madrid aplica reducciones a la base imponible que sustituyen a las análogas del Estado, estas son: una reducción de 16.000 euros para adquisiciones del grupo I y II y, una reducción de 8.000 euros en las adquisiciones del grupo III³⁴. Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 55.000 euros a las personas discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 33%³⁵, la reducción será de 153.000 euros para aquellas personas que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%. En el

³⁴ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 20.2.a: *“En las adquisiciones “mortis causa” [...] La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes: Grupo I: adquisiciones por [...] Grupo II: adquisiciones por [...] Grupo III: adquisiciones por [...]”*.

³⁵De acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

caso de la adquisición de una empresa individual, negocio profesional o participación en entidades se aplicará una reducción del 95%.³⁶

En las donaciones en metálico y, cumpliendo con los requisitos, reduce al 100% con límite en 250.000 euros en empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante y, vivienda habitual³⁷.

Respecto a la tarifa aplicable, la encontramos regulada en la Ley Estatal reguladora del ISD.

Nos encontramos ante una Comunidad Autónoma que bonifica al 99% el impuesto, lo que quiere decir que solo tendremos que pagar el 1% de la cuota. Así pues, estamos ante una de las CCAA que más bonifica, lo que conlleva a que el impuesto sea casi inexistente. Se bonifica a los sujetos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adquisiciones a mortis causa e inter vivos. Por otro lado, habrá una bonificación del 15%, en los de segundo grado y 10% los del tercer grado, de los incluidos en el Grupo III, en modalidad de sucesiones y donaciones.

- **El impuesto en la Comunidad Valenciana**

El impuesto en esta comunidad se regula en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, del artículo 10 y 12 bis. Nos encontramos ante una de las comunidades que más recauda respecto al ISD.

Como la mayoría de las CCAA, introduce reducciones propias, en sucesiones y donaciones, como la reducción por parentesco³⁸, por transmisión de empresa individual

³⁶ Siempre que la adquisición se mantenga, durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

³⁷ Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, artículo 22 bis, donde se recogen las reducciones a "inter vivos".

³⁸ Grupo I: 100.000 hasta 156.000 €, Grupo II: 100.000 €, Grupo III: 7.993,46 €, Grupo IV: sin reducción. Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

o negocio profesional, o por participaciones en entidades³⁹ y, vivienda habitual⁴⁰. En materia de donaciones, además, desarrolla las siguientes reducciones por parentesco: por la adquisición de hijos o adoptados menores de 21 años una reducción de 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el donatario, adquisiciones por hijos o adoptados de 21 o más años y por padres o adoptantes de 100.000 euros, adquisiciones por nietos, siempre que su progenitor hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo: 100.000 euros, si el nieto tiene 21 o más años, y 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el nieto y, por último, adquisiciones por abuelos, siempre que su hijo hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo: 100.000 euros. Y, reducciones por discapacidad, con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, y con discapacidad psíquica, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, se aplicará una reducción a la base imponible de 240.000 euros.

La tarifa aplicable para el cálculo de la cuota tributaria, la encontramos en su propia regulación.

La Comunidad Valenciana bonifica bajo tres condiciones, estas son: una bonificación del 75% las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes al grupo I; una bonificación del 50% de las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes al grupo II⁴¹ y, una bonificación del 75% de las adquisiciones mortis causa por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33%.

³⁹ La reducción propia por la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor del cónyuge, descendientes, adoptados del causante, ascendientes, adoptantes, o de parientes colaterales hasta el tercer grado, se aplicará a la base imponible una reducción del 99%, siempre que se mantenga por el adquirente en actividad durante un periodo de cinco años a partir del fallecimiento del causante, salvo que aquel falleciera, a su vez, dentro de dicho periodo. Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

⁴⁰ Reducción del 95% con un límite de 150.000 euros, siempre que: La vivienda se mantenga durante 5 años siguientes al fallecimiento, salvo que el adquirente falleciera en ese plazo. Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

⁴¹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, recoge en el artículo 20.2.a: *“En las adquisiciones "mortis causa" [...] La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes: Grupo I: adquisiciones por [...] Grupo II: adquisiciones por [...]"*

2.1 Análisis comparativo

Posteriormente, se expondrá un caso práctico para demostrar las diferencias entre las CC. AA. seleccionadas., aplicando cada una de las reducciones que regula cada Comunidad Autónoma y, las bonificaciones para obtener la cuota final a pagar.

Los casos prácticos son de elaboración propia, es decir, no son casos reales.

Caso sobre sucesiones

Mario Gimeno de 50 años de edad fallece en un accidente laboral el 11 de julio de 2018. Siendo viudo y con un hijo de 25 años, el cual residía en la vivienda habitual de los padres. Su hijo es el heredero y, en concreto, pertenece al Grupo II al ser descendiente en primer grado por consanguinidad y, ser mayor de 21 años. Teniendo en cuenta que los bienes de Mario son los siguientes:

- Una vivienda habitual valorada en 250.000 euros.
- Un vehículo valorado en 35.000 euros.
- Una cuenta corriente con un saldo de 22.000 euros
 - Total de la masa hereditaria: $250.000\text{€} + 35.000\text{€} + 22.000\text{€} = 307.000\text{€}$
 - Ajuar doméstico⁴² (3% de la masa hereditaria): $3\% \text{ de } 250.000\text{€} = 7.500\text{€}$
 - Vivienda habitual + ajuar doméstico: $250.000\text{€} + 7.500\text{€} = 257.500\text{€}$
 - Total masa hereditaria con el ajuar doméstico: $257.500\text{€} + 35.000\text{€} + 22.000\text{€} = 314.500\text{€}$
- Gastos del entierro y funeral, valorados en 2.500€, siendo un gasto deducible.
- Masa hereditaria neta: $314.500\text{€} - 2.500\text{€}$ (gastos deducibles) = 312.000€ (base imponible)

Al haber fallecido ambos padres y, ser su hijo el único heredero, le corresponderá al hijo la totalidad de la masa hereditaria.

⁴² Tribunal Supremo en su sentencia, número de recurso 2975/2019, de 19 de octubre de 2021 esclarece que , “no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás”.

- **Andalucía**⁴³

El artículo 21 del 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, establece una reducción del 95%, sobre la vivienda habitual, la vivienda habitual tiene un valor de 250.000 euros, por lo que se debería reducir 237.500 euros $250.000 - 237.500 = 12.500$ euros. Atendiendo al artículo 22.1 del mismo Decreto Legislativo, se aplica a las adquisiciones mortis causa una reducción propia de 1.000.000 euros. Por tanto, saldría 0 euros, es decir, no pagaría nada.

- **Aragón**⁴⁴

El artículo 131-5 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, establece una reducción del 100% a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, por lo que se reduce a 0 euros. Además, se aplica otra reducción del 100% sobre la vivienda habitual. Por tanto, ante las reducciones saldría a 0€, no tributaria nada.

- **Castilla-La Mancha**⁴⁵

Atendiendo a la base imponible de 312.000 euros, aplicamos la tarifa, donde establece que hasta 239.389,13 será 40.011,04 euros, aplicando un tipo de 25.50 euros. Por lo tanto, $312.000 - 239.389,13€ = 72.610,87 \times 25.50 = 1.851,57€$.

Cuota: $1.851,57€ + 40.011,04€ = 41.862,61$ euros, aplicando una bonificación por parentesco del 80%. Por lo tanto, se tributaria 8.372,53 euros.

⁴³ 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.

⁴⁴ Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

⁴⁵ Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha,

- **Comunidad de Madrid⁴⁶**

El artículo 21.1 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el estado, establece una reducción por parentesco de 16.000 euros, para aquellos que formen parte del grupo II, por tanto: $312.000 - 16.000 = 296.000$ euros. Atendiendo al artículo 21.3 del decreto, se aplica una reducción de 123.000 euros, en concepto de vivienda habitual. Por tanto, $296.000 - 123.000 = 173.000$ euros, siendo esta la base liquidable.

A continuación, atendemos al artículo 23 del decreto, y con nuestra base liquidable, aplicaremos un tipo del 21.25%, por tanto: $173.000 - 159.888,45 = 13.111,55 \times 21.25 = 278.620,43$. Cuotas: $23.097,51 + 278.620,43 = 301.717,94$ euros.

Sobre los 301.717,94 euros, que saldría a pagar, habría que aplicar una reducción del 99%, atendiendo al artículo 25.1 del decreto, por lo que se tributaría 3.017,18 euros.

- **Comunidad Valenciana⁴⁷**

El art.10.1.a) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana (texto actualizado a 1 de enero de 2019), por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, establece una reducción de parentesco, para el grupo II, cuyo importe es de 100.000 euros, dando: $312.000 - 100.000 = 212.000$ euros.

Atendiendo al art. 10.1.c) de esta ley, se aplica a las adquisiciones mortis causa una reducción por vivienda habitual del 95%, con un límite de 150.000 euros, por lo que reducimos dicho límite: $212.000 - 150.000 = 62.000$ euros siendo esta la base liquidable.

⁴⁶ Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el estado.

⁴⁷ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana (texto actualizado a 1 de enero de 2019), por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

A continuación, atendemos al artículo 11 de la ley, y con nuestra base liquidable, aplicaremos un tipo del 13.60%, por tanto $62.000 - 54.818,31 = 7.181,69 \times 13.60 = 97.670,98\text{€}$

Cuotas: $5.590,09 + 97.670,98 = 103.261,07$ euros.

Sobre los 103.261,07 euros, se aplica una bonificación del 50%, por lo que se tributaría 51.630,535 euros.

Caso sobre donaciones

Mario Gimeno, de 50 años, dona a su hijo, 312.000 euros, en dinero efectivo, sin que este tenga destino específico alguno, y sin grado de discapacidad.

- **Andalucía⁴⁸**

Partimos de la base liquidable de 312.000 euros, para saber cuánto tributará, aplicamos la tarifa establecida en el artículo 33 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, donde establece que hasta 239.389,13 será 40.011,04 euros, aplicando un tipo de 25.50%. Por tanto, $312.000 - 239.389,13 = 72.610,87 \times 25.50 = 1.851,57$ euros.

Cuota: $40.011,04 + 1.851,57 = 41.862,61$ euros, que será lo que tribute.

⁴⁸ 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

- **Aragón⁴⁹**

Partimos de la base liquidable de 312.000 euros para saber cuánto tributará, aplicamos la tarifa establecida en la normativa estatal, donde figura que hasta 239.389,13€ será 40.011,04 €, aplicando un tipo del 25,50%. Por tanto, $312.000 - 239.389,13 = 72.610,87$ x 25.50 = 1.851,57 euros.

Cuota: $40.011,04 + 1.851,57 = 41.862,61$ euros, a lo que se aplica una bonificación del 65% a favor del cónyuge, e hijos del donante. Por lo tanto, tributará 14.651,92 euros.

- **Castilla-La Mancha⁵⁰**

Partimos de la base liquidable 312.000 para saber cuánto tributará, aplicamos la tarifa, donde establece que hasta 239.389,13 será 40.011,04 euros, aplicando un tipo de 25.50 euros. Po lo tanto, $312.000 - 239.389,13 = 72.610,87$ x 25.50 = 1.851,57 euros.

Cuota: $40.011,04 + 1.851,57 = 41.862,61$ euros, aplicando una bonificación por parentesco del 85%. Por lo tanto, se tributaría 6.279,4 euros.

- **Comunidad de Madrid⁵¹**

La base liquidable de 312.000 euros, para saber cuánto tributará, aplicamos la tarifa establecida donde establece que hasta 239.770,16 aplicando un tipo del 25.50%. Por tanto, $312.000 - 239.770,16 = 72.229,84$ x 25.50 = 1.841,86 euros.

Cuota: $40.072,37 + 1.841,86 = 38.230,51$ euros. Pero existe, según el artículo 25.2 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el estado, una bonificación del 99%, tributando solamente 382.31 euros.

⁴⁹ Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos

⁵⁰ Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha

⁵¹ Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el estado.

- **Comunidad Valenciana⁵²**

Sobre la base liquidable de 312.000 euros, cabe aplicar una reducción de parentesco, regulada en el art. 10. 1º bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana (texto actualizado a 1 de enero de 2019), por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de 100.000 euros, de tal manera que $312.000 - 100.000 = 212.000$ euros. La tarifa establecida donde establece que hasta 156.503,55, aplicando un tipo del 21.25%. Por tanto, $212.000 - 156.503,55 = 55.496,45 \times 21.25 = 1.179,29$ euros.

Cuota: $22.609,81 + 1.179,29 = 23.789,1$ euros, que será lo que tribute.

Comparativa

A continuación, tras la explicación y los cálculos de los casos prácticos, se recogerán todos los datos en una tabla de elaboración propia para ver, de forma precisa y clara, las diferencias en la tributación del ISD en las comunidades autónomas escogidas según su capacidad normativa y, se hará una exposición general, a partir de los aspectos más relevantes que podemos observar:

⁵² Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana (texto actualizado a 1 de enero de 2019), por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Tabla 4: Cuota tributaria a pagar en cada Comunidad Autónoma.

COMUNIDAD AUTONOMA	SUCESIONES	DONACIONES
ANDALUCIA	0€	41.832,61€
ARAGÓN	0€	14.651,92€
CASTILLA-LA MANCHA	8.372,53€	6.279,4€
COMUNIDAD DE MADRID	3.017,18€	382.31€
COMUNIDAD VALENCIANA	51.630,535€	23.789,1€

Tabla 4: Cuadro resumen de la cuota a pagar en cada CCAA, en base a los hechos indicados. Elaboración propia a partir de los datos extraídos de los casos prácticos.

En conclusión, tras los casos prácticos se observa que la cantidad final a pagar varía en función de la Comunidad Autónoma en la que residas, siendo en cualquier caso la misma base imponible. Por un lado, en materia de sucesiones, vemos como algunas comunidades autónomas introducen numerosas reducciones y bonificaciones, lo que supone que haya autonomías en las que la cantidad a pagar sean mínimas o exentas, lo que origina desigualdades entre comunidades.

Se analiza que la normativa estatal puede llegar a ser perjudicial excepto para las comunidades que han sabido usar su capacidad normativa para beneficiar a los ciudadanos, en concreto se habla de Andalucía y Aragón. En cambio, otras comunidades lejos de mejorar y beneficiar a los residentes mantienen la línea estatal.

Por otro lado, en materia de donaciones, se observa cómo no se han adquirido capacidades normativas lo que supone que la cantidad a pagar sea perjudicial para los habitantes de dicha comunidad, en concreto, podemos observar cómo en Andalucía y Aragón en materia de sucesiones, salen exentos y, en donaciones, la cantidad a pagar es elevada.

Cabe señalar, que la Comunidad de Madrid es la única que, en materia de donaciones, adquiere competencias normativas en beneficio al contribuyente, lo que conlleva a que la cuantía a pagar sea muy reducida, destacando también Castilla-La Mancha que, ante el resto de las autonomías aplica una bonificación muy elevada, reduciéndose la cuota a pagar.

3. ASPECTOS MÁS PROBLEMÁTICOS DE LA CESIÓN

A continuación, tras lo expuesto en el punto anterior, se van a explicar los problemas más habituales que surgen como consecuencia de la potestad que tienen las Comunidades Autónomas de regular el impuesto.

El primer dilema que se plantea es que, tras la tabla 2 y 3, se observan que las diferentes CC. AA. no reducen en los mismos aspectos, lo que provoca la variación de la base liquidable. Sabemos, como hemos hecho en el caso práctico, que para llegar a la cuota final hay que realizar una serie de operaciones: una vez tenemos calculada la base imponible, dependiendo de los bienes y derechos del sujeto, las cargas deducibles y el ajuar doméstico, reduciríamos la Base Imponible según las reducciones que marque la legislación autonómica que le corresponda, con esto obtendríamos la base liquidable a la que le aplicaríamos la tarifa y los coeficientes multiplicadores, llegando así a la cuota tributaria para, posteriormente, aplicar las deducciones y bonificaciones y obtener la cuota final a pagar.

En definitiva, no todas las CC. AA. han reducido o bonificado en la misma medida por lo que en cada Comunidad Autónoma se obtendrá una cuota diferente. En materia de sucesiones, las comunidades autónomas de Andalucía, Aragón y la Comunidad Valenciana sí que reducen en los cuatro aspectos seleccionados, en cambio, entrando en las diferencias que se observan, Castilla-La Mancha, reduce según el grado de discapacidad y en empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades y, la Comunidad de Madrid, no reduce en vivienda habitual, pero si en el resto.

En materia de donaciones, Andalucía solo reduce en vivienda habitual y empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, Aragón y la Comunidad de Madrid reducen en todas excepto según el grado de discapacidad y, por último, la Comunidad Valenciana reduce en todas.

Cabe destacar, que, aunque coincidan en la reducción de los determinados aspectos, la cuantía reducida no es la misma. Igual pasa en las bonificaciones, todas las CC. AA. seleccionadas bonifican, pero no en los mismos aspectos ni con el mismo porcentaje de bonificación.

Con todo, nos encontramos, a “mortis causa”, ante reducciones del 4%, en el caso de Castilla-La Mancha en empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades. O, incluso reducciones del 100% como Andalucía o Aragón. En cuanto a las bonificaciones, la bonificación más baja es del 50% en la Comunidad Valenciana. En “inter vivos”, se observa una reducción del 99% en Andalucía, en Castilla-La Mancha se reduciría desde el 95% hasta 85%.

Habría que añadir que, todas las reducciones y bonificaciones se aplican en base a unos requisitos, los cuales los encontramos en la legislación autonómica.

El segundo dilema que se plantea y, el más relevante, es que, efectivamente, esto supone que cada CC.AA. pueda llegar a tener un impuesto diferente. Las diferencias en la tributación del impuesto debidas a la cesión son tantas que, podrían condicionar algunos de los principios recogidos en nuestra Constitución. En concreto, se va a desarrollar la confrontación de la cesión del impuesto con el principio de igualdad.

Es conveniente señalar que, la Constitución Española se refiere en su artículo 31.1 a la igualdad tributaria: *“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.”* A su vez, recoge en el artículo 14 de la Constitución Española, el principio general de igualdad: *“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.”*

Para profundizar en el carácter discriminatorio de este impuesto resaltamos algunas de las voces que se han pronunciado ante este tema, para PITTEN VELLOSO, *“el principio de igualdad en el ámbito tributario asume una concreción específica, imponiendo no sólo la abolición de privilegios, sino también la construcción de un sistema tributario justo y armónico.”*⁵³

DELGADO GONZALEZ⁵⁴, reflexiona que el artículo 31 de la CE es *“la clave bóveda de nuestro sistema tributario”* y, que, de acuerdo con lo dispuesto en él, *“los tributos han de establecerse y exigirse de acuerdo con la capacidad económica de cada uno y de todos los contribuyentes. Con progresividad. Y sin que puedan ser confiscatorios.”* Además, reflexiona que el impuesto sobre sucesiones y donaciones no se aplica con igualdad por diversos motivos, ellos son, en primer lugar, que la tributación no solo depende del valor del patrimonio sino también de la residencia del causante o donatario, continua con *“el favor de la ley a los patrimonios empresariales de carácter familiar”* y, por último, el parentesco entre transmitentes y adquirentes.

Ante este sentido, RODRIGUEZ BEJEIRO señala que, supone una controversia, debido a que es una línea jurisprudencial no siempre clara, ante la indecisión del Tribunal Constitucional respecto al artículo 31. 1 de la CE. Señala, también, que *“será difícil realizar la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la ley, al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable, trata de manera discriminatoria o desigual presupuestos de hecho sustancialmente idénticos”*.⁵⁵

El Tribunal Constitucional diferencia entre el principio general de igualdad, artículo 14 de la CE y, el principio de igualdad en materia tributaria, artículo 31.1 de la CE. Ambos tienen una clara diferencia, las cuales coinciden con las afirmaciones de TC en su Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, en la que ha venido afirmando que cuando

⁵³ PITTEN VELLOSO, A., EL principio de igualdad tributaria: de la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición, Lisboa, Jurua, 2010.

⁵⁴ DELGADO GONZALEZ, A.F., El impuesto de Sucesiones y Donaciones: ¿supresión o mantenimiento?, “Hay Derecho”, 7 de julio de 2018.

⁵⁵ RODRIGUEZ BEREJO, A., Igualdad tributaria y tutela constitucional, Un estudio de jurisprudencia, (igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria), Marcial Pons, Madrid, 2011

se trata de igualdad ante la ley tributaria "*las determinaciones del artículo 31.1 no pueden dejar de ser tenidas en cuenta*" y, en la sentencia 45/1989 de 20 de febrero.⁵⁶ Ante lo expuesto, se afirma que ambos artículos se desarrollan con el fin de un tratamiento igual ante cualquier supuesto. Ahora bien, ante el análisis realizado en el presente trabajo, hay que tener en cuenta que, depende de la residencia del sujeto, se tributará una cuota u otra, lo cual, provoca la desigualdad de tributación mencionada. Por ello, se considera que la cesión representa un elemento conflictivo en la contraposición de los intereses económicos entre los ciudadanos.

Se debe recordar que nos encontramos ante un impuesto de carácter estatal, pero que a lo largo del periodo constitucional ha sufrido modificaciones constantes hasta llegar a su descentralización. Por ello, el principio de Igualdad Tributaria se encuentra amenazado por la carga impositiva para los sujetos que reviven la sucesión o donación.

Por mucho que los gobiernos autonómicos tengan como instrumento principal el principio de progresividad para regular el impuesto de la forma más igualitaria posible, el simple hecho de poder adoptar las capacidades normativas lo deja en evidencia ante el diferente trato que reciben los sujetos dentro del territorio español a la hora de pagar sus impuestos.⁵⁷ La magnitud de desigualdad que producen la descentralización de este impuesto se analiza de forma breve y clara en la tabla 2 y 3 del presente trabajo.

No obstante, hay que tener en cuenta, también, el principio de justicia tributaria⁵⁸ como garantía para percibir un trato igual en relación con el establecimiento y la aplicación de los tributos.

Con todo, los autores que defienden su supresión lo hacen en base a la consideración de un tributo injusto, que afecta a aquellos que no han planificado previamente la transmisión de la herencia.⁵⁹

⁵⁶ BONEL BURIEL, C., (2017) Aspectos controvertidos del Impuesto sobre sucesiones y donaciones. En especial, a raíz de la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014, Universidad de Zaragoza.

⁵⁷ BARBERÁN LAHUERTA, M.A. "Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", Cuadernos de Información económica, n. 173, 2003, pp. 73 y 75.

⁵⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, recogido en el artículo 3: "*La ordenación del sistema tributario se basa [...] en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*"

⁵⁹ PEÑA ALONSO, J.L., " El ejercicio competencial de las comunidades autónomas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones un debate abierto", La reforma de los Estatutos de Autonomía, 2005, pp 507- 580.

Por otra parte, CAZORLA PRIETO, ha afirmado que, *“las posibles desigualdades que se deriven en la creación de la tributación por parte de los Entes territoriales en referencia a la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no deben resultar necesariamente contrarias al principio de igualdad en materia tributaria, ya que este principio no exige un tratamiento uniforme pues resultaría frontalmente incompatible con la autonomía de cada Comunidad Autónoma. Lo que exige por parte del TC es una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales.”*⁶⁰

3.1 ¿Qué dice el Tribunal Constitucional al respecto?

Ante los aspectos controvertidos que hemos podido analizar, recurrimos al Tribunal Constitucional⁶¹ para saber su interpretación de la Ley ante esta problemática.

El Tribunal Constitucional, señala en la sentencia 37/1981, de 26 de marzo que *“la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.^a de la Constitución, ya que éstos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía[...].”*

El TC, afirma, en dicha sentencia que *“el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes.”*

⁶⁰CAZORLA PRIETO, L.M., Comentarios a la Constitución. Civitas, Madrid, 1985

⁶¹ Real Academia Española: Tribunal Constitucional (TC): *“Tribunal con jurisdicción en toda España, competente para conocer: a) del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley; b) del recurso de amparo por violación de los derechos y libertades referidos en el artículo 53.2 de la Constitución, en los casos y formas que la ley establezca; c) de los conflictos de competencia entre el Estado y las comunidades autónomas o de los de estas entre sí; d) de las demás materias que le atribuyan la Constitución o las leyes orgánicas; e) de la impugnación hecha por el Gobierno de las disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las comunidades autónomas.”*

Ante lo expuesto, la STC 76/1986, de 9 de junio, considera que siempre que no se trate de arbitrariedad o sean supuestos injustificados, no se vulnera el principio de igualdad, puesto que se constituye como la propia esencia de las capacidades normativas de las Comunidades Autónomas. Se indica, también, que las normas estatales y autonómicas *“emanan de poderes legislativos distintos, sin que las discrepancias eventuales en los criterios del legislador estatal y el legislador autonómico, en el ámbito de sus respectivas competencias, pueda dar base a una pretensión de igualdad.”*

Siguiendo el hilo, la STC 150/1990, de 4 de octubre, reafirma lo que ya se expuso en la STC 37/1987, fundamento jurídico 10, y es que *“este principio (el principio de igualdad) no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias «de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes». Menos aún exige que una Comunidad Autónoma se abstenga de ejercer sus competencias mientras las demás no utilicen las propias equivalencias o mientras el Estado, en uso de las que le corresponden, no establezca unos límites al ejercicio de las competencias autonómicas que aseguren una sustancial igualdad de resultados al llevarse a efecto estas últimas.”*

En resumidas cuentas, el Tribunal Constitucional justifica la no vulneración del principio de igualdad afirmando que las Comunidades autónomas tienen la autonomía suficiente como para adquirir las competencias que se les permite, ya que, el principio de igualdad no obliga a que todas las CC. AA. adquieran las mismas competencias ni que tengan que aplicar sus potestades de forma idéntica, estando justificadas sus actuación no vulneran el principio de igualdad.

4. CONCLUSIONES

En relación con los recursos consultados para el desarrollo del presente trabajo sobre los Aspectos Problemáticos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las conclusiones que cabe destacar son las siguientes:

- I. La cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones implica normativa “doble”, es decir, estatal y autonómica, lo que resulta complejo a la hora de enfrentarse a dicho impuesto. La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aporta las herramientas necesarias para encaminar el impuesto a partir del cual, las comunidades autónomas se atribuyen sus capacidades normativas. Y, cada CC. AA. recoge el impuesto en su propia normativa.
- II. Encontramos regulado el alcance de la cesión en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en concreto en los artículos 25, 26, 27, 32, 45, 48 y 53. La cesión permite adquirir capacidades normativas en las que, principalmente, se tiene competencia en el ámbito de las reducciones de la base imponible y de las bonificaciones de la cuota íntegra.
- III. Contestando a la pregunta inicialmente hecha: ¿En qué medida confluyen esa libertad que se le otorga a las CC. AA. de poder modificar la ley con la adopción de las capacidades normativas con el principio de igualdad? y, tras la exposición del trabajo, a mi modo de ver, la descentralización del impuesto supone un trato desigual real, en función de la normativa autonómica que resulta aplicable.

Como se ha comprobado, tras los casos prácticos analizados se observa una clara desigualdad en función de la CC. AA., siendo el mismo caso, en Andalucía y Aragón no se pagaría nada, a “mortis causa”, en cambio, en la Comunidad Valenciana la cuota a pagar se dispararía. En materia de donaciones, vemos que no han introducido apenas modificaciones, por lo tanto, las cuotas a pagar serían altas. Destaco Madrid y Castilla-La Mancha, ya que ha regulado el impuesto de manera que la cuota a pagar sería reducida.

Por lo tanto, no, no se ajusta la adopción de las capacidades normativas con el principio de igualdad mientras que, en cada Comunidad Autónoma y ante un mismo caso, haya tal diferencia en la cuota final.

En resumen, existen desigualdades en el impuesto entre las Comunidades Autónomas, es decir, dentro del territorio español y, este trato desigual es muy significativo.

- IV. Con el estudio de las sentencias recogidas, saco como conclusión que el TC señala que las desigualdades que produce este impuesto están dentro de lo “normal” ya que, adquirir las competencias normativas que se le otorgan se constituye como la esencia de la descentralización a las Comunidades Autónomas. El principio de igualdad no condiciona a que todas las Comunidades Autónomas apliquen el impuesto de igual forma, por lo tanto, las capacidades normativas adquiridas por las diferentes autonomías están bien aplicadas y, justificadas.
- V. Ante los casos comparativos, se aprecia que en materia de donaciones no se ha regulado el impuesto igual que en sucesiones. Así que, ante una situación en la que algún familiar quiera donar algún bien, sería más beneficioso para el sujeto que lo dejara como herencia, ya que, se han adoptado más capacidades normativas a “mortis causa”.
- VI. Nos encontramos ante un impuesto que tarde o temprano nos afectará, por lo tanto y, aunque sea un impuesto un tanto desconocido, más pronto que tarde será objeto de interés en cualquier familia.

Ante la gran diferencia de la cuota final a pagar en las diferentes comunidades autónomas estudiadas, este impuesto es objeto de migraciones internas en España, ya que, depende de tu residencia habitual recibir una herencia o donación puede ser un beneficio para ti o puede suponer una pérdida absoluta. Por lo tanto, muchos ciudadanos cambian su residencia o se empadronan donde más rentable les suponga el ISD.

- VII. Al ser un impuesto que nos repercute a todos y, debido a las capacidades normativas que tienen las comunidades autónomas respecto al tributo, el ISD puede ser utilizado para atender una finalidad distinta a la finalidad tributaria. Esta finalidad sería meramente política ya que, cada comunidad autónoma podría usarlo como instrumento para hacer campaña política.

VIII. Para evitar las desigualdades que provoca la cesión del impuesto, llego a la conclusión de que no hay que dar tanta libertad a las comunidades autónomas reduciendo las capacidades normativas para favorecer al contribuyente en el pago del impuesto y, no que el hecho de recibir una herencia o donación suponga un problema para el sujeto ya que, en muchas ocasiones se tiene que renunciar a las herencias debido a la cuota a pagar o, no se puede donar por las cantidades tan elevadas que resultan.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

Alonso, J. L. (2004). *El ejercicio competencial de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: un debate abierto*.

Alonso, J. L. (2005). *La reforma de los Estatutos de Autonomía*.

Bereijo, Á. R. (2011). *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Madrid: Marcial Pons.

Buriel, C. B. (2017). *Aspectos controvertidos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En especial, a raíz de la sentencia de 3 de septiembre de 2014*. Zaragoza: Universidad de Zaragoza.

Lahuerta, M. Á. (2003). *Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Cuadernos de Información Económica n173*. Zaragoza: Departamento de Estructura e Historia Económica y Economía Pública.

Prieto, L. M. (1985). *Comentarios a la Constitución*. Madrid: Civitas.
Real Academia Española. (s.f.). Obtenido de <https://dpej.rae.es/lema/tribunal-constitucional-tc>

NORMAS LEGALES.

Comunidad Autónoma de Andalucía. (s.f.). *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*. BOJA núm. 123, de 27/06/2018.

Comunidad Autónoma de Aragón. (s.f.). *Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos*. BOA núm. 128, de 28/10/2005.

Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. (s.f.). *Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha*. DOCM núm. 232, de 9/11/2013.

Comunidad de Madrid. (s.f.). *Decreto Legislativo 1/2010, de 26 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Madrid en materia de tributos cedidos*. BOCM núm. 255, de 25 de octubre de 2010.

Comunidad Valenciana. (s.f.). *Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos*. DOGV núm. 3153, de 31/12/1997.

Jefatura del Estado. (s.f.). *Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio*. BOE núm. 136, de 07/06/1991.

Jefatura del Estado. (s.f.). *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*. BOE núm. 305, de 19/12/2009.

Jefatura del Estado. (s.f.). *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. BOE núm. 303, de 19/12/1987.

Jefatura del Estado. (s.f.). *Ley 58/2003, de 23 de diciembre, General Tributaria*. BOE núm. 302, de 18/12/2003.

Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (18 de diciembre). Boletín Oficial del Estado.

Ley 29/1987, d. 1. (s.f.). artículo 3.

Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. (s.f.). *Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social*. BOE núm. 154, de 29 de junio de 1994.

Tribunal Constitucional. (s.f.). *Sentencia 37/1981, de 26 de marzo*. BOE núm. 285, de 28 de noviembre de 1981.

Tribunal Constitucional. (s.f.). *Sentencia 37/1987, de 26 de marzo*. BOE núm. 89, de 14 de abril de 1987.

Tribunal Constitucional. (s.f.). *Sentencia 76/1986, de 9 de junio*. BOE núm. 159, de 04 de julio de 1986.

Tribunal Constitucional. (s.f.). *Sentencia 150/1990, de 4 de octubre*. BOE núm. 266, de 06 de noviembre de 1990.

SUMMARY IN ENGLISH.

INTRODUCTION.

Inheritance and Gift Tax is one of the most traditional taxes in the Spanish tax system. A matter of great importance and which is subject to criticism as a result of the fact that the transfer of the tax to the autonomous governments, leaving the degree of relief in their hands, may or may not cause inequalities between taxpayers depending on the territory where they reside, sometimes causing a detriment or a benefit due to the fact of receiving an inheritance or donation.

The choice of this topic for my Final Degree Project responds to my interest in the subject in question, that is to say, to my interest in Inheritance and Gift Tax, being a partially unknown tax that we will all have to face at some point in our lives and, as a consequence, because of the difference in taxation.

The purpose of this work is to study the consequences of the assignment of the tax and the analysis of the ISD, addressing its study and its characteristics and framing it within the corresponding legislative framework, through the analysis of existing resources, as well as current legislation and case law.

We will analyse fundamental aspects in order to clearly understand this tax, referring to its structure, that is to say, detailing the facts or acts for which this tax will be levied.

With regard to its regulation, given that we are dealing with a decentralised tax that has undergone various modifications over the years, we will study, in more detail, its incidence at state level and the powers acquired, by means of a comparative analysis, by the following Autonomous Communities: Andalusia, Aragon, Castile-La Mancha, Community of Madrid and, lastly, our own Autonomous Community, the Community of Valencia.

INHERITANCE AND GIFT TAX.

Inheritance and gift tax is levied on capital gains obtained free of charge by inheritance or bequest and on gifts. It also applies to life insurance when the beneficiary is different from the contracting party. The modifications that have been included in the tax have had an impact on the application of deductions, reductions and allowances to the tax base.

With regard to its regulations, we find it regulated, at state level, in the Law 29/1987 of 18 December, developed by Royal Legislative Decree 1269/1991, of 8 November, which approved the tax regulations. These regulations attempted to provide a more modern structure and reduce the taxation of this type of transfer, but we must not leave aside a fundamental aspect for this work, which, as a consequence of the transfer of the tax, the autonomous communities will have specific regulations, which introduce the changes that occur between one community and another.

This tax is characterised by the fact that it is direct since, for its constitution, the increase in wealth obtained by a natural person is required; personal, since a natural person is required to determine the taxable event; subjective, since the personal circumstances of the taxpayer must be taken into account to determine both the taxable base and the tax liability; progressive, due to the setting of the rate; complementary to personal income tax, since increases in wealth are taxed; and instantaneous, since the accrual occurs at a specific moment in time.

The Inheritance and Gift Tax is a tax whose taxable event, i.e. the birth of the tax liability, is configured by three assumptions:

- The acquisition of goods and rights by inheritance, legacy or any other inheritance title made on the day of the death of the deceased, so that in order to claim the tax it will be sufficient for the original fact of the transfer to be proven, even if the documents, inventories or partitions have not been formalised or presented for liquidation.
- The acquisition of goods and rights by donation or by any other legal transaction free of charge and "inter vivos".
- The receipt of sums by the beneficiaries of life insurance contracts, where the contracting party is a person other than the beneficiary

The taxpayers in mortis causa acquisitions are the beneficiaries of the inheritance or legacy, regardless of all the stipulations that the parties establish or the provisions that the testator leaves in order and, in donations and other comparable lucrative inter vivos transfers, the donee or the beneficiary, the calculation of the taxable base would be carried out by direct estimation, as income is computed and expenses are deducted. This income is the assets left by the deceased in the case of inheritance and the value of the gift in the case of donations. In the case of life insurance, they would be the amounts payable by the beneficiaries. Thus, the taxable base is the individual net acquisition value of each taxable person.

The ISD is a tax that applies reductions to the taxable base, amounts that vary according to the type of transfer, the degree of kinship with the deceased or the age of the acquirer. Bearing in mind that, as each Autonomous Community can exercise its regulatory powers, its reductions will be applied after those established by State regulations. These are divided into two branches, on the one hand, the reductions for "mortis causa", these are divided into subjective (kinship and disability) and objective (for life insurance, for the acquisition of a habitual residence, for the acquisition of an individual company, for the acquisition of shares in entities, for the acquisition of priority agricultural holdings, for the acquisition of historical heritage assets and for previous transfers "mortis causa").

In "inter vivos", on the other hand, reductions for "inter vivos" acts will only find objective reductions and reductions specific to the autonomous regions.

ASSIGNMENT OF THE TAX.

In this way, the Autonomous Regions will apply their regulations according to the different points of connection established by law, i.e. the points to be taken into account when modifying the tax, with the exception of if they have not adopted any provision in this respect, the yield will also be assigned to them, but the state regulations will be applied.

Thus, the scope of the transfer is set out in Law 22/2009, which transfers to the Autonomous Communities the reductions to the tax base, both for inter vivos and mortis causa transfers, the reductions themselves, which respond to economic or social circumstances specific to the Autonomous Communities, with subsequent application to the State reductions and, to extend the scope of application of the State reductions or to increase their amount or percentage; the tax rate, the amounts and coefficients of pre-existing assets and the deductions and reductions of the tax liability, which may be

compatible with the State reductions and which may involve a modification that improves them and which will be applied after the State reductions.

The following table shows the data presented, visually verifying whether they adopt the regulatory powers or, on the contrary, only the state regulations are applied, i.e. they do not adopt them. We find the table with the abbreviated names, T, to the tariff, CM, to the multiplying coefficients and, B, to the bonuses.

Table 1: Comparison of regulatory powers adopted.

CCAA	Reductions Subjective	Reductions Objectives	T	CM	B
Andalusia	YES	YES	NO	NO	YES
Aragon	YES	YES	NO	NO	YES
Castilla-La Mancha	YES	YES	NO	NO	YES
Community of Madrid	YES	YES	NO	YES	YES
Valencian Community	YES	YES	YES	YES	YES

Table 1: Regulatory capacity of Inheritance and Gift Tax in each of the Autonomous Communities selected. Prepared by the authors based on data from the legislation of each Autonomous Community.

DIFFERENCE IN THE TAXATION OF THE TAX IN SPANISH TERRITORY.

Given that it would be very extensive to analyse all the differences in the tax between the 17 autonomous communities, we are going to focus on exemplifying these differences between 5 autonomous communities in order to understand that between them it can be shown that there are major differences in the tax studied.

I have chosen the following Autonomous Communities because, in my opinion, they are the most attractive in order to be able to present my claim, i.e. the problems arising from the transfer of ISD and, furthermore, I have chosen the following aspects, which are those that most affect the tax burden and which conclusively determine the result, i.e. the tax to be paid by the taxpayer.

Two practical cases are studied, after which it is observed that the final amount to be paid varies depending on the Autonomous Community in which you live, although in any case the taxable base is the same. On the one hand, with regard to inheritance tax, we see how some Autonomous Communities introduce numerous reductions and allowances, which means that there are Autonomous Communities in which the amount to be paid is minimal or exempt, which leads to inequalities between Communities. It is analysed that state regulations can be detrimental except for those regions that have been able to use their regulatory capacity to benefit citizens, specifically Andalusia and Aragon. On the other hand, other regions, far from improving and benefiting residents, maintain the state line.

On the other hand, in the area of donations, it can be observed that no regulatory capacity has been acquired, which means that the amount to be paid is detrimental to the inhabitants of this community, in particular, we can observe how in Andalusia and Aragon in the area of inheritance, they are exempt and, in donations, the amount to be paid is high.

It should be noted that the Community of Madrid is the only one that, in the field of donations, acquires regulatory powers for the benefit of the taxpayer, which means that the amount to be paid is very low.

MOST PROBLEMATIC ASPECTS OF THE TRANSFER

The first dilemma that arises is that the different Autonomous Communities do not reduce in the same aspects, which causes the variation of the taxable base. We know, as we have done in the practical case, that to arrive at the final tax liability, a series of operations must be carried out: once we have calculated the taxable base, depending on the assets and rights of the taxpayer, the deductible expenses and the household goods, we would reduce the BI according to the reductions established by the corresponding autonomous community legislation, with this we would obtain the taxable base to which we would apply the rate and the multiplying coefficients, thus arriving at the tax liability and, subsequently, apply the deductions and allowances and obtain the final tax liability to be paid.

In short, not all the Autonomous Communities have reduced or subsidised taxes to the same extent, so that each Autonomous Community will have a different quota. In terms of inheritance tax, the Autonomous Communities of Andalusia, Aragon and the Valencian

Community do reduce in the four aspects selected, while, on the other hand, in terms of the differences observed, Castile-La Mancha reduces according to the degree of disability and in individual companies, professional businesses or shares in entities, and the Community of Madrid does not reduce in the habitual residence, but does reduce in the rest.

In terms of donations, Andalusia only reduces in the case of habitual residence and individual companies, professional businesses or shares in entities, Aragon and the Community of Madrid reduce in all except according to the degree of disability and, finally, the Community of Valencia reduces in all.

It should be noted that, although they coincide in the reduction of certain aspects, the reduced amount is not the same. The same happens with bonuses, all the selected Autonomous Regions offer bonuses, but not in the same aspects or with the same percentage of bonus.

The second dilemma that arises, and the most relevant one, is that this effectively means that each Autonomous Community could end up with a different tax. The differences in taxation due to the transfer of the tax are so great that they could affect some of the principles enshrined in our Constitution. Specifically, the confrontation between the transfer of the tax and the principle of equality will be developed.

It should be noted that Article 31.1 of the Spanish Constitution refers to tax equality: *"Everyone shall contribute to the support of public expenditure in accordance with their economic capacity through a fair tax system inspired by the principles of equality and progressiveness which, in no case, shall be confiscatory in scope"*. In turn, Article 14 of the Spanish Constitution sets out the general principle of equality: *"Spaniards are equal before the law, and no discrimination may prevail on the grounds of birth, race, sex, religion, opinion or any other personal or social condition or circumstance"*.

The TC differentiates between the general principle of equality and the principle of equality in tax matters, articles that have been mentioned above. Both have a clear difference, which coincide with the statements of the TC in its Ruling 209/1988, of 10 November, in which it has been affirming that when it comes to equality before the tax law "the determinations of Article 31.1 cannot fail to be taken into account" and, in Ruling 45/1989 of 20 February, "the determinations of Article 31.1 cannot fail to be taken into account".

In view of the above, it is stated that both articles are developed with the aim of ensuring equal treatment in all cases. However, in view of the analysis carried out in this paper, it should be borne in mind that, depending on the residence of the taxpayer, one tax rate or another will be applied, which leads to the aforementioned inequality of taxation. For this reason, it is considered that the assignment represents a conflictive element in the clash of economic interests between citizens.

It should be remembered that we are dealing with a state tax, but that throughout the constitutional period it has undergone constant modifications until it was decentralised. Therefore, the principle of equal taxation is threatened by the tax burden for those who revalidate the inheritance or donation.

Given the controversial aspects that we have been able to analyse, we turned to the Constitutional Court to find out what the law says about this problem.

In short, the Constitutional Court justifies the non-infringement of the principle of equality by stating that the Autonomous Communities have sufficient autonomy to acquire the powers they are allowed, since the principle of equality does not require that all the Autonomous Communities acquire the same powers or that they have to apply their powers in an identical manner.

CONCLUSIONS.

- IX. The assignment of Inheritance and Gift Tax involves "double" regulation, i.e. state and autonomous community, which is complex when it comes to dealing with this tax. Law 29/1987, of 18 December 1987, on Inheritance and Gift Tax, provides the necessary tools to set the tax on the basis of which the Autonomous Communities attribute their regulatory capacities to themselves. And, each CC. And, each Autonomous Community sets out the tax in its own regulations.

- X. The scope of the assignment is regulated in Law 22/2009 of 18 December 2009, specifically in Articles 25, 26, 27, 32, 45, 48 and 53. The transfer allows for the acquisition of regulatory powers, mainly in the area of reductions in the tax base and reductions in the gross tax liability.

- XI. In answer to the initial question: To what extent does the freedom granted to the Autonomous Regions to amend the law with the adoption of regulatory powers coincide with the principle of equality? In my opinion, the decentralisation of the tax involves real unequal treatment, depending on the applicable regional regulations.

As can be seen from the practical cases analysed, there is a clear inequality depending on the Autonomous Community. In the same case, in Andalusia and Aragon no tax would be payable on "mortis causa", whereas in the Valencian Community the tax payable would skyrocket. In terms of donations, we can see that hardly any modifications have been introduced, therefore, the fees to be paid would be high. Madrid stands out, as it has regulated the tax in such a way that the tax payable would be very low.

Therefore, no, the adoption of regulatory capacities is not in line with the principle of equality as long as, in each Autonomous Community and in the same case, there is such a difference in the final quota.

In short, there are inequalities in taxation between the Autonomous Communities, i.e. within the Spanish territory, and this unequal treatment is very significant.

- XII. With the study of the judgments collected, I conclude that the TC points out that the inequalities produced by this tax are within the "normal", since acquiring the regulatory powers granted to it constitutes the essence of decentralisation to the Autonomous Communities. The principle of equality does not condition all the Autonomous Communities to apply the tax in the same way, therefore, the regulatory capacities acquired by the different autonomous communities are well applied and justified.
- XIII. In the comparative cases, it can be seen that gift tax has not been regulated in the same way as inheritance tax. Thus, in a situation in which a relative wishes to donate an asset, it would be more beneficial for the subject to leave it as an inheritance, since more regulatory capacities have been adopted for "mortis causa".
- XIV. We are dealing with a tax that will affect us sooner or later, therefore, and although it is a somewhat unknown tax, sooner rather than later it will be of interest to any family.

Given the great difference in the final tax payable in the different autonomous communities studied, this tax is subject to internal migration in Spain, since, depending on your habitual residence, receiving an inheritance or donation can be a benefit for you or it can mean an absolute loss. Therefore, many citizens change their residence or register where the ISD is most profitable for them.

- XV. As it is a tax that affects us all, and due to the regulatory capacities of the autonomous communities with respect to the tax, the ISD can be used to serve a purpose other than taxation. This purpose would be purely political, as each autonomous community could use it for political campaigning.
- XVI. In order to avoid the inequalities caused by the transfer of the tax, I come to the conclusion that the autonomous communities should not be given so much freedom by reducing the regulatory capacities to favour the taxpayer in the payment of the tax.