



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



***VALORACIÓN DEL PAPEL
DEL IMPUESTO SOBRE
SUCESIONES Y
DONACIONES Y
PROPUESTA DE REFORMA
EN EL SISTEMA FISCAL
ESPAÑOL***

Alumno: Sara López Martínez

Tutor: Julio Delgado Espinós

Facultad de Administración y Dirección de Empresas

Titulación: Grado en Gestión y Administración Pública

Curso académico: 2018-2019

Resumen

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas por lo que la recaudación del impuesto corresponde a las mismas. En consecuencia a dicha cesión, el gravamen al que está sometido el sujeto causahabiente es distinto en función de la comunidad en la que se resida el causante.

En la actualidad, cada una de las Comunidades Autónomas han establecido una multitud de beneficios fiscales disminuyendo la tributación del impuesto a cantidades insignificantes en algunas ocasiones. Sin embargo, cuando el parentesco no es directo, la tributación que deberá de acometer el sujeto es sustancialmente mayor que la que acontece a parentescos directos.

A través del ejemplo de un caso práctico, se mostrarán dichas desigualdades retributivas en todo el estado español.

Mediante el análisis de lo anteriormente expuesto se llegará a una conclusión:

¿Cuál debería de ser el futuro de este impuesto: la unificación igualitaria y equitativa de los sujetos sea cuál sea su lugar de residencia, o la supresión del mismo por su presunta inconstitucionalidad?



Listado de abreviaturas

CC.AA. – Comunidades Autónomas

C.C. – Código Civil

C.E. – Constitución Española

C.V. – Comunidad Valenciana

INE – Instituto Nacional de Estadística

ISD – Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

IRPF – Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS – Impuesto de Sociedades

ITPAJD – Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

LISD – Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LGT – Ley General Tributaria

RD – Real Decreto

RDL – Real Decreto Legislativo



Índice

1. Introducción	5
1.1. Objeto del Trabajo de Fin de Grado	6
1.2. Objetivos	7
1.3. Metodología	7
1.4. Estructura Trabajo Fin de Grado	8
2. Marco Normativo	9
2.1. Evolución histórica del impuesto	9
3. Objeto de estudio	15
3.1. Hecho Imponible	16
3.2. Ámbito de aplicación	19
3.3. Sujeto Pasivo	20
3.4. Caso práctico	21
<i>-Base Imponible</i>	21
<i>-Base Liquidable</i>	23
<i>-Tipo de gravamen</i>	25
<i>-Deuda Tributaria</i>	26
<i>-Devengo y prescripción</i>	27
<i>-Caso Práctico</i>	28
4. Conclusiones y propuesta de reforma	84
5. Bibliografía	91
6. Anexos	95
Anexo 1.- ESQUEMA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	95
Anexo 2. – TABLAS DE REDUCCIONES POR ADQUISICIONES “MORTIS CAUSA”	96
Anexo 3. – TABLAS DE LA TARIFA APLICABLE POR CADA COMUNIDAD AUTÓNOMA	106
Anexo 4.- COEFICIENTES MULTIPLADORES POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS	109
Anexo 5. – TABLA DE BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS	111

1. Introducción

Actualmente nos encontramos ante uno de los tributos más cuestionados en nuestro sistema fiscal español, puesto que su cesión y recaudación por parte del Estado a las CC.AA. presenta una gran disparidad en la recaudación del impuesto.

A este respecto, cada una de las comunidades autónomas establece sus propios beneficios fiscales, por lo que la tributación varía dependiendo del lugar de residencia del sujeto.

Es por ello, que muchos españoles se encuentren ante una situación de desigualdad tributaria dependiendo de su lugar de residencia, por lo que en algunas ocasiones puedan llegar a plantearse un cambio de residencia para conseguir una menor tributación del impuesto.

Por ejemplo, tal y como se muestra en el Anexo 2, mientras que en Castilla La-Mancha se establece una bonificación en la cuota por adquisición familiar del 100% cuando la Base Liquidable sea inferior a 175.000€, en Catilla y León no se establece ningún tipo de reducción en la cuota.

Es en este punto en el que cabe plantearnos la necesidad de una armonización del impuesto en todo el Estado, ya que tal y como se mostrará a lo largo del trabajo, las diferencias retributivas producidas a los causahabientes suponen un actual objeto de debate por su posible presunta inconstitucionalidad.

En atención a lo dispuesto en el artículo 14 de la C.E.¹ se establece que todos “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”, se puede cuestionar dicha manifestación puesto que, tal y como se mostrará posteriormente, no existe una armonización del impuesto en todo el estado sino que las diferencias retributivas son evidentes en función de la comunidad autónoma en la que se resida el causante.

Por su parte, el artículo 31 de la C.E.,² establece que “todos contribuirán al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio. Además, realizará una asignación equitativa de los recursos públicos.” Este precepto puede ser cuestionado debido a que la disparidad en la tributación por parte de los sujetos constituye un elemento de desigualdad entre los españoles. Además, tal y como se mostrará posteriormente, existe un colectivo de sujetos que han tenido que renunciar a las herencias de sus familiares por no poder hacer frente al pago de la obligación tributaria, por lo que nos encontraríamos con una posible vulneración atendiendo a lo dispuesto en el mencionado artículo en cuanto a la no confiscatoriedad de los bienes.

¹ Constitución española (BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978) *Página 5*

² Constitución española (BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978) *Página 9*

Por consiguiente, el artículo 3 de la LGT³ señala lo siguiente: “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. Así mismo, podríamos encontrarnos ante la situación de una posible vulneración de lo puesto en dicho precepto debido a la injusticia en cuanto a la tributación por parte de los sujetos, a la desigualdad en cuanto a los beneficios fiscales establecido en favor de los causahabientes y a la no confiscatoriedad de los bienes.

Dicha tributación, constituye además el hecho imponible en otro impuesto, el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por lo que en ese mismo contexto, podría considerarse “injusto” debido a la complementariedad en la tributación del mismo.

En consonancia con lo anteriormente expuesto, este trabajo pretenderá abordar la situación actual que concierne al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Mediante la demostración de las diferencias retributivas en cuando a la tributación en todo el estado y presentando su posible inconstitucionalidad se establecerá una propuesta de reforma o supresión dentro del sistema fiscal español.

1.1. Objeto del Trabajo de Fin de Grado

La intención de este trabajo es analizar la problemática actual que concierne al Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones. Desde una perspectiva histórica hasta la actualidad, se elaborará un estudio en profundidad sobre la aplicación dispar de dicho impuesto en las diferentes comunidades del estado español. Partiendo del caso de un sujeto pasivo en concreto, se planteará la situación que afecta a dichos sujetos en función de la residencia habitual del causante. En la actualidad, muchas CC.AA. han introducido una multitud de reducciones y bonificaciones obteniéndose de este modo una ínfima tributación por parte de los sujetos, especialmente cuando tengan un grado de parentesco cercano entre transmitente y adquirente.

Dicho impuesto, se encuentra regulado en la Ley 29/1987 del ISD⁴ y en el RD 1629/1991 del reglamento del ISD.⁵

Actualmente, dicho impuesto es un tema de debate, debido a que experimenta cambios de forma continua y a la dispar recaudación en las diferentes comunidades del estado.

³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003)
Página 16

⁴ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987)

⁵ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 275, de 16 de noviembre de 1991)

Por ello, mediante el análisis de la jurisprudencia constitucional y la elaboración de un caso práctico, se establecerá una propuesta de reforma, armonización o supresión del mismo.

1.2. Objetivos

Este trabajo pretende realizar una visualización de la realidad actual en la tributación de este impuesto. Mediante la demostración de las diferencias impositivas en función de la comunidad autónoma en la que se encuentre el sujeto pasivo a partir del establecimiento de un caso práctico en el que se permita demostrar las diferencias retributivas de los españoles, y la verificación del cumplimiento del artículo 14 y 31 de la Constitución Española y el artículo 3 de la Ley General Tributaria con el sistema actual de tributación del impuesto, se establecerá una propuesta de reforma o supresión del mismo para definir un sistema de tributación más justo dentro del estado español.

1.3. Metodología

En relación a la metodología utilizada para la elaboración del presente trabajo, se realizará un análisis exhaustivo de la Ley 29/1987. Así mismo, se profundizará en el Real Decreto 1629/1991.

Paralelamente, se analizará la ley de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre,⁶ en la que se regula la financiación de las comunidades autónomas.

Así mismo, se analizarán artículos de prensa, trabajos y monografías de diversos autores, así como libros relacionados con la materia.

Con el estudio de la jurisprudencia existente, así como el de la metodología analizada, se intentará crear una visión global del alcance del ISD en el estado español.

Por último, mediante la realización de un caso práctico, se pretenderá ilustrar las diferencias en la tributación entre los sujetos en las diferentes Comunidades Autónomas.

⁶ 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 de diciembre de 2009)

1.4. Estructura Trabajo Fin de Grado

La estructura del trabajo consta de cuatro partes fundamentales. La primera de ellas se centrará en una contextualización del ISD en España, desde sus inicios hasta la actualidad. En ella se analizará el origen del impuesto y la necesidad de su aplicación en el sistema fiscal español.

En la segunda parte, una vez haya sido analizado el origen del impuesto, el trabajo se centrará en explicar las características y elementos del ISD. Así mismo, se describirá el sistema de gestión del mismo, el cual versará sobre el sistema de liquidación, los plazos de presentación, el pago del mismo y las obligaciones derivadas del impuesto.

En tercer lugar, se realizará un análisis comparativo entre las diferentes Comunidades Autónomas en España, detallando la disparidad en la tributación en cada una de ellas, procedentes de las reducciones y bonificaciones establecidas en las mismas. Para ello, se expondrá un caso práctico sobre la aplicación del impuesto a los sujetos pasivos del mismo.

Finalmente, en la cuarta parte, mediante los conocimientos adquiridos a partir del estudio del trabajo, se realizará una propuesta de reforma o supresión del impuesto dentro del estado español.

2. Marco Normativo

2.1. Evolución histórica del impuesto

Este apartado versará sobre una contextualización histórica del impuesto, desde sus orígenes en la edad contemporánea hasta la actualidad.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tal y como establece Guillén, 2017⁷, aparece en España por primera vez el 19 de septiembre de 1798 por medio de la Real Cédula de Carlos IV. Su aplicación principal se basaba en la financiación de la Hacienda Real.

En los años posteriores se crearon y abolieron distintas leyes sobre la aplicación de dicho impuesto, hasta que en el año 1829, el Ministro de Hacienda López Ballesteros, estableció una regulación en función del tipo de sucesión y parentesco entre los causahabientes, que oscilaba entre un 2% y un 12%. Debido a todo ello, se convirtió en un impuesto progresivo entre transmitente y adquirente.

En el año 1835, se derogó dicha aplicación tributaria debido a su ínfima aplicación.

A lo largo del siglo XIX, fue derogado y rectificado en diversas ocasiones, hasta producirse una de las más importantes históricamente, la Ley de 2 de abril de 1900, en la que se “produjo el establecimiento de una tarifa progresiva del impuesto” (fundada por el Ministro de Hacienda Raimundo Fernández Villaverde). Hasta entonces, el impuesto se conocía como “Impuesto sobre Derechos Reales”, e incluía tanto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Mediante la reforma tributaria de 11 de junio de 1964, el “Impuesto sobre Derechos Reales” desapareció como tal para dar lugar a dos nuevos impuestos: por un lado el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por otro lado, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en la actualidad, se sigue manteniendo dicha división).

De esta manera, se suprimió el Impuesto sobre el Caudal Relicto, el cual fue creado en 1926 bajo el mandato del Ministro de Hacienda Calvo Sotelo, y además, las tarifas hasta entonces existentes comenzaron a aplicarse de forma progresiva para evitar los conocidos “saltos”.⁸

⁷ Guillén Díaz, M. (2017) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comparativa entre las CCAA y con respecto a la UE (Trabajo fin de grado, Universidad Pontificia de Madrid). *Páginas 7-11* Recuperado de <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/10676/TFG.Guillen%20Diaz,%20Maria.pdf?sequence=1>

⁸ Según el artículo 56.3 de la Ley General Tributaria, el error de salto se produce cuando el incremento de la cuota tributaria es superior al incremento de la base liquidable. Debido a ello, se deberá proceder a una reducción de la deuda tributaria.

Tras el establecimiento del régimen constitucional democrático en España el 29 de diciembre de 1978, se produjo una abismal reforma tributaria, que afectó tanto al sistema tributario español como a la propia Administración hasta ahora existente.

La LISD ha experimentado diversas reformas en cuanto a su contenido. Una de ellas se produjo por la Ley 32/1980, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que estableció la división de los tributos en transmisiones “mortis causa” y en actos “inter vivos”. Por ello, se configura como sujeto pasivo del impuesto, a los causahabientes (en el caso de transmisiones “mortis causa”), al donatario (en el caso de actos “inter vivos”), y a los beneficiarios (en los seguros de vida).

En consecuencia de esta reforma, se proclamó la actual ley sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. En desarrollo de esta ley se creó el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La LISD, tal y como aparece en el preámbulo de la misma, “cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Siguiendo con la consideración del tributo, éste contribuirá a la redistribución de la riqueza para hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos.

En el ámbito territorial, el artículo 21 de la LGT⁹ establece el devengo¹⁰ y la exigibilidad¹¹ del impuesto, estableciendo que el mismo, podrá ser distinto en función del tributo al que nos estemos refiriendo.

Pero sin duda alguna, una de las mayores novedades que introdujo la ley, fue la tarifa del impuesto. Esta modificación, consistió en “el establecimiento de una tarifa única, con tipos progresivos en función de la cuantía de la base liquidable”. Debido a ello, se produjo “la progresividad¹² y una mejor distribución de la carga fiscal, acentuándose de esta forma la función social que persigue este impuesto”.

Dentro de este marco, la Ley 11/1981 de 13 de mayo, se estableció una importante novedad, la exención de unos mínimos en función del parentesco en las adquisiciones “mortis causa”.

La LISD únicamente recoge las materias que afectan específicamente al impuesto, por lo que alude a la Ley General Tributaria para la aplicación y tratamiento del mismo, y al Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, para la regulación de aspectos relativos a la operatividad de la ley.

⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003)

¹⁰ Según el artículo 21 de la Ley General Tributaria, el devengo es el momento en que se realiza el hecho imponible y, por tanto, se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

¹¹ Según el artículo 21.3 de la Ley General Tributaria, la exigibilidad es el momento en que el sujeto quedará obligado a ingresar la cantidad objeto de la transmisión.

¹² Resultante de la aplicación de la tarifa relacionada con el grado de parentesco entre los causahabientes, que serán distintos en función de la aplicación de los coeficientes multiplicadores.

Podríamos resumir a continuación, que este tributo que comenzó siendo estatal, pasó a convertirse en un tributo cedido a las CCAA por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre¹³

Pero la forma en la que cada CC.AA. aplica la recaudación del tributo es distinta.

Podríamos hablar así de dos tipos de Comunidades Autónomas: las Comunidades Forales (País Vasco y Navarra) y las Comunidades Autónomas de régimen común.

➤ **COMUNIDADES FORALES**

Las Comunidades Forales están constituidas por el País Vasco y Navarra. Dichas comunidades forales, establecerán la recaudación de los tributos en función de la Ley 12/2002, de 23 de mayo¹⁴, en el caso del País Vasco, y en la Ley 14/2015, de 24 de junio¹⁵, de la Comunidad Foral de Navarra. Ambas leyes quedan al amparo de la Ley General Tributaria para la recaudación de los tributos.

El País Vasco, según lo establecido en el artículo 25 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece la exacción del impuesto para los siguientes supuestos:

- En las transmisiones “mortis causa”, cuando el causahabiente tenga su residencia habitual en el País Vasco.
- En las adquisiciones por actos “inter vivos”, cuando tanto el donatario como el beneficiario radiquen en territorio vasco.
- En el caso de que el contribuyente resida en el extranjero, se procederá a la exacción de este impuesto cuando “la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él”.

¹³ 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 de diciembre de 2009)

¹⁴ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE núm. 124, de 24 de mayo de 2002)

¹⁵ Ley 14/2015, de 24 de junio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE núm. 151, de 25 de junio de 2015)

En este mismo contexto, la Comunidad Foral de Navarra establece en el artículo 31 de la Ley 14/2015 de 24 de junio, la exacción del impuesto para los siguientes supuestos:

- En la transmisión por “mortis causa”, cuando el transmitente tenga su residencia habitual en Navarra, o teniendo su residencia en el extranjero, mantenga la condición de navarro, según se establece en el artículo 5 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto¹⁶ del Régimen Foral de Navarra.
- En las adquisiciones por actos “inter vivos”, cuando tanto el transmitente como el causahabiente residan en territorio navarro o tengan su residencia habitual en el mismo.
- Por último, cuando el ciudadano tenga su residencia en el extranjero, pero la totalidad de los bienes y derechos adquiridos se encuentren en territorio navarro.

Dentro de este orden de ideas, cabe destacar que los regímenes forales del País Vasco y Navarra tienen capacidad normativa para la gestión, mantenimiento y regulación de su régimen tributario. La aportación de estas Comunidades Autónomas al Estado se realiza a través de una cantidad denominada “cupos”¹⁷ o “aportación”.

Dicho “cupos” se encuentra regulado en la Ley 11/2017, de 28 de diciembre¹⁸. Este índice de imputación, tal y como recoge el artículo 7 de la citada ley, será del 6.24 por 100 para el quinquenio en curso.

Por último, debe señalarse que en el País Vasco se ha suprimido el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para las herencias entre cónyuges o entre padres e hijos, es decir, a los causahabientes con un grado de parentesco incluido en los grupos I y II; y en Navarra, se les aplica una cuota del 0.8%.

¹⁶ Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra (BOE núm. 204, de 16 agosto de 1982)

¹⁷ Cantidad de dinero que deben de pagar a las arcas estatales para sufragar las competencias que el Estado presta en beneficio de estas Comunidades Autónomas. Esta aportación se calcula en relación al Producto Interior Bruto (PIB)

¹⁸ Ley 11/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021 (BOE núm. 316, de 29 de diciembre de 2017)

➤ COMUNIDADES DE RÉGIMEN COMÚN

El segundo grupo de recaudación de tributos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, son las conocidas como Comunidades Autónomas de régimen común. Este tipo de régimen común se encuentra regulado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Tal y como recoge el artículo 32 de la citada ley¹⁹, la exacción del impuesto se reconoce para los siguientes supuestos:

- En el caso de las transmisiones “mortis causa” y para los beneficiarios de los seguros de vida, se producirán en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.
- En el caso de los actos “inter vivos”, se producirá cuando radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma o en el territorio donde el transmitente tenga su residencia habitual a la fecha del devengo. Es decir, en el caso de que un mismo transmitente, transfiera a un mismo causahabiente distintos bienes en diferentes Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas la aplicación de los regímenes tributarios existentes en las mismas. Es decir, si un sujeto transfiere un bien perteneciente a la Comunidad de Madrid, el régimen tributario de aplicación será el de dicha comunidad; y si ese mismo sujeto transfiere al mismo beneficiario un bien perteneciente a Andalucía, el régimen de aplicación en este caso será, el previsto en la legislación de Andalucía, y no el de la Comunidad de Madrid.

En relación con los supuestos de exacción citados anteriormente, se considerará persona física residente en territorio español cuando el sujeto permanezca en el territorio durante los cinco años inmediatamente anteriores a la fecha de fallecimiento del causante.

En virtud de lo expuesto con anterioridad, las comunidades autónomas tienen capacidad normativa propia para el establecimiento de reducciones, bonificaciones y deducciones, así como de la tarifa y el coeficiente multiplicador del impuesto. Tal y como se puede observar en las tablas contenidas en los anexos, la potestad de cada una de las comunidades para el establecimiento de dichas tarifas, da lugar a diferencias retributivas en las diferentes comunidades del estado español.

Por otra parte, en el caso de que las mismas no ejerzan competencias al respecto, se atenderá lo dispuesto en la normativa estatal, según lo expresado en el artículo 20.2.a de la LISD²⁰. En el mencionado artículo, se establecen las reducciones aplicables en la base imponible de los sujetos en función de los grupos de parentesco. En el caso de que el

¹⁹ 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 de diciembre de 2009) *Artículo 32, Sec. 1, Página 107117*

²⁰ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987) *Artículo 20.2, página 9*

sujeto se halle ante una transferencia por actos “mortis causa”, le serán de aplicación las siguientes reducciones:

- **GRUPO I:** adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, 15.956,87€, 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.
- **GRUPO III:** adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.
- **GRUPO IV:** adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Siguiendo en consonancia con la ley, en adición con lo establecido anteriormente, se aplicará una reducción a aquellos sujetos con un grado de minusvalía acreditado. En el caso de que el sujeto acredite una minusvalía igual o superior al 33% e inferior al 65% le será de aplicación una reducción de 47.858,59 €, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del RDL 1/1994, de 20 de junio²¹. La reducción se elevará a 150.253,03€ para aquellas personas cuyo grado de minusvalía sea igual o superior al 65%

²¹ Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2015)

3. Objeto de estudio

La presente investigación pretende analizar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su conjunto. Tras identificar el nacimiento de la obligación tributaria y cada una de las partes de la relación jurídico-tributaria implicadas en el proceso, se establecerá un caso práctico en el que se mostrarán las diferencias retributivas dentro del sistema fiscal español.

Debe señalarse que dicho impuesto se trata de un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, por lo que es evidente que la tributación es dispar en las distintas comunidades del estado español.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un **impuesto directo**, ya que grava de manera directa o inmediata una capacidad económica al sujeto pasivo. Dicho sujeto pasivo, como posteriormente se expresará, será el causahabiente en el caso de las adquisiciones “mortis causa”, el donatario en el caso de las transmisiones por “actos inter vivos” y el beneficiario en el caso de los seguros de vida.

Al mismo tiempo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es de **carácter progresivo**, es decir, la tributación será mayor cuanto mayor sea el patrimonio del sujeto pasivo. Dicho carácter progresivo le viene dado por la tarifa del impuesto, que como posteriormente se mostrará, es una escala que aumenta proporcionalmente en cada uno de sus tramos. Así mismo, la tributación variará según el grado de parentesco entre transmitente y adquirente.

Como se ha expresado anteriormente, se distinguen diferentes grupos de parentesco en función de la consanguinidad, afinidad y/o adopción.

La consanguinidad se produce entre personas que tienen vínculos en común, es decir, entre ascendientes o descendientes directos entre sujetos. En este caso, nos encontramos a los abuelos, padres, hijos y hermanos.

Por otro lado, nos encontramos con la afinidad, que es la que se produce tras los vínculos matrimoniales entre sujetos. En este caso, no existe un vínculo de sangre entre los mismos. De este modo, estaremos hablando de cuñados, suegros, yernos, etc.

Siguiendo con los vínculos de parentesco, también hallamos la adopción, que se produce cuando existe un vínculo entre el adoptado y el sujeto.

Finalmente, nos encontramos ante las uniones de hecho. Cada una de las CC.AA. establece su propia legislación en cuanto a las parejas de hecho, por lo que en este caso nos centraremos en la legislación establecida para la Comunidad Valenciana. Dicho régimen legal se encuentra regulado en la Ley 5/2012 de 15 de octubre.²²

²² Ley 5/2012, de 15 de octubre, de la Generalitat, de Uniones de Hecho Formalizadas de la Comunitat Valenciana (DOCV núm. 6884, de 18 de octubre de 2012 y BOE núm. 268, de 7 de noviembre de 2012)



Según el artículo 1 de la mencionada ley, se establece que la unión de hecho es la “unión de dos personas que, con independencia de su sexo, convivan en una relación de afectividad análoga a la conyugal, y que cumplan los requisitos de inscripción del artículo 3 de la presente ley”.

Para la delimitación de cada uno de los grupos, se debe de tener en cuenta el grado de parentesco entre transmitente y adquirente.

Finalmente, otro de los aspectos principales del impuesto es su **naturaleza subjetiva**, la cual se caracteriza por prestar atención a las circunstancias personales de los sujetos en el momento de determinación de la cuantía de la carga tributaria, como por ejemplo, el grado de parentesco entre el causante y el sujeto pasivo.

3.1. Hecho Imponible

Para comenzar a entender la tributación del impuesto, primero debemos establecer el origen de la obligación tributaria, por lo que debemos definir el hecho imponible del mismo.

Según el art 1 de la LISD, dicho impuesto comprende tres supuestos de aplicación.

Por un lado, nos encontramos ante las **adquisiciones por actos “mortis causa”**, que son aquellas que se producen por herencia o legado, es decir, son aquellos incrementos patrimoniales del sujeto pasivo debido al cambio de titularidad de los bienes del causahabiente, producidos tras el fallecimiento del mismo.

Como se ha expresado anteriormente, las transferencias mortis causa son las producidas tras el fallecimiento del causante. Podríamos resumir a continuación que existen tres tipos de transferencias mortis causa.

En primer lugar, se hace referencia a la **transferencia testamentaria**, que es aquella que se produce cuando el causante, todavía en vida, nombra a los herederos de sus bienes. Dichos herederos quedarán obligados al pago del impuesto en los términos que se expondrán posteriormente.

En segundo lugar, se encuentra la **transferencia legal**. Dicho tipo de transferencia ocurre cuando el causante hubiera fallecido y no hubiera nombrado a los herederos de sus bienes. En este caso se habla de abintestato y será la Ley del Impuesto la que establezca a qué personas favorecer. Para el establecimiento de la repartición de los bienes y derechos del sujeto fallecido, la ley presume que el mismo querría beneficiar a sus parientes más cercanos, mujer e hijos. En el caso de que no existan dichos familiares cercanos, la ley recurrirá a parientes más lejanos, que englobará a los familiares de hasta el cuarto grado de consanguinidad, siendo éstos, los primos hermanos del sujeto fallecido.



En España, la ley establece jurídicamente a los denominados herederos forzosos. Dichos herederos legítimos, son aquellas personas que no pueden ser privadas de la herencia del fallecido. Según el artículo 807 del Código Civil²³, se consideran herederos forzosos los hijos y descendientes de sus padres y ascendientes, los padres y ascendientes respecto de sus hijos y descendientes, y el viudo o viuda del fallecido.

Los herederos forzosos percibirán cuantías diferentes en función del parentesco con el fallecido. Por ello, nos encontramos ante diferentes legítimas. La primera de ellas, es la legítima de los descendientes, regulada en el artículo 808 del Código Civil. Para este tipo de herederos, corresponderán dos terceras partes del caudal hereditario del padre y de la madre.

La segunda de ellas, es la legítima de los ascendientes, regulada en el artículo 809 del Código Civil. Para esta legítima, se establece la mitad del caudal hereditario salvo que concurriese con el cónyuge viudo, por lo que pasaría a tratarse de una tercera parte de la herencia, todo ello siempre que no existan descendientes.

En el caso de que el fallecido no posea de ningún tipo de familiar para la percepción de dichos bienes y derechos, en el artículo 956 del Código Civil, se establece que dicha repartición de bienes se realizará del siguiente modo: “A falta de personas que tengan derecho a heredar, heredará el Estado quien, realizada la liquidación del caudal hereditario, ingresará la cantidad resultante en el Tesoro Público, salvo que el Consejo de Ministros acuerde darles otra aplicación. Dos terceras partes del valor de ese causal relicto se destinarán a fines de interés social”.

Por último, se hallan las *transferencias mixtas*. Dichas transferencias son aquellas en las que parte de la herencia se produce de manera testamentaria y la parte restante, de manera legal.

Antes de entrar en consideración, cabe señalar lo dispuesto en el artículo 7 de la LGT²⁴, en el cual se establece que los tributos se regirán en primer lugar por lo establecido en la constitución. A continuación prevalecerán los tratados y convenios internacionales. En tercer lugar nos encontramos con las normas de la Unión Europea. Seguidamente atenderemos a lo establecido en la Ley General Tributaria y a las demás leyes reguladoras de cada uno de los tributos. Continuando, nos encontramos ante las disposiciones reglamentarias y, por último, estaría el carácter supletorio de las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

²³ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE núm. 206, de 25 de julio de 1889) *Artículos 807, 808, 809, 956*

²⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003)

Por otro lado, nos encontramos ante las **transmisiones por actos “inter vivos”**. Dichas transmisiones son las que se producen por donación o cualquier otro negocio gratuito. Es decir, dichas transmisiones son aquellas que se producen cuando el transmitente es una persona viva.

Las transmisiones por actos inter vivos pueden ser de dos tipos: onerosas y gratuitas.

Las primeras se producen cuando para la adquisición de la misma, se genera una obligación tributaria, en este caso, el pago del impuesto. Para este tipo de transmisión onerosa, nos encontramos ante la tributación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, regulado en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

El segundo tipo de transmisión, son las donaciones gratuitas, caracterizadas por carecer de contraprestación derivada de la transferencia de bienes y derechos. Sin embargo, dicho sujeto pasivo no queda exonerado de la tributación por la adquisición de bienes, sino que quedará obligado a la tributación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En consonancia con lo anteriormente expuesto, se pueden transmitir todo tipo de bienes, tanto privados como bienes de empresa.

En último lugar, se encuentran los **seguros de vida**. Tal y como recoge el artículo 10 del RD 1629/1991, de 8 de noviembre²⁵, constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones “las percepciones de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario”.

En síntesis, tal y como se puede observar, nos encontremos ante una herencia, donación o adquisición de seguro de vida, el sujeto pasivo queda obligado a la tributación del bien o derecho recibido.

El devengo del impuesto, tal y como expresado en el artículo 21 de la Ley General Tributaria, es el momento exacto en el que nace la obligación tributaria. Como se ha expresado anteriormente, la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible. Así mismo, como expresado en el artículo 21.2 de la citada ley, “la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar” se establecerá en función de la ley de cada tributo.

Dicho devengo, variará en función de la transmisión ante la que se halle el sujeto. Para establecer un breve resumen del momento del devengo del impuesto, podemos definir

²⁵ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE, 16 de noviembre de 1991)

que para las transmisiones “mortis causa” el devengo del mismo se producirá a fecha de fallecimiento del causante, según reflejado en el artículo 196 del Código Civil.

Para las transmisiones por actos “inter vivos” el devengo se establecerá en la fecha en la que se produzca el contrato de la transmisión de los bienes.

Por último, el devengo de los seguros de vida, al igual que en las transmisiones “mortis causa” tendrá lugar a fecha de fallecimiento del asegurado.

3.2. Ámbito de aplicación

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. La presente ley, establece que la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión corresponde a las Comunidades Autónomas.

Tal y como refleja el artículo 2 de la LISD, se exigirá en todo el todo el territorio español, incluyendo las Comunidades Forales y los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

Atendiendo a estas consideraciones, la tributación, recaudación e inspección será distinta en cada una de las mismas.

Dentro de este orden de ideas, como se ha mencionado anteriormente, las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas propias. Por ello, las competencias para el establecimiento de las reducciones establecidas en la Base Imponible del Impuesto, la tarifa del mismo, los coeficientes del patrimonio existente y las deducciones y bonificaciones aplicables a la cuota tributaria, son motivo de disparidad en la tributación del impuesto dentro del estado español.

Por ejemplo, Madrid establece una reducción del 95% en la cuota por adquisición familiar, mientras que en Castilla La-Mancha la reducción por adquisición familiar es del 4% (Véase en el Anexo 2 de este trabajo).

Debido a ello, como se mostrará posteriormente, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está siendo objeto de debate y mediante el presente trabajo se pretende establecer una unificación en la recaudación, e incluso, la supresión del mismo.

3.3. Sujeto Pasivo

El nacimiento de la obligación tributaria, precisa identificar al obligado tributario del pago del impuesto.

El sujeto pasivo será distinto en función del hecho imponible ante el que nos encontremos.

Se entiende como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el caso de las **transmisiones “mortis causa”** a los causahabientes, es decir, se trata de aquellas personas adquirentes de los bienes y derechos del fallecido. Como expresado anteriormente, las transmisiones se producen tras el fallecimiento del transmitente. De esta manera, se tratará de las herencias y/o seguros de vida.

En el caso de las **transmisiones por actos “inter vivos”**, nos encontramos a los donatarios, o lo que es lo mismo, a aquellas personas a las que se les otorga la donación de bienes tras la celebración del acto en el que se produce la transmisión. Por ello, dicho acto se produce con anterioridad al fallecimiento del transmitente, por lo que la celebración entre transmitente y adquirente se produce entre sujetos vivos, y no tras el fallecimiento del transmitente, como en el caso de las transmisiones “mortis causa”.

Por último, en el caso de los **seguros de vida**, se entiende como sujeto pasivo del impuesto a los beneficiarios. Dichos beneficiarios se caracterizan por la percepción de cantidades derivadas de los seguros de vida del fallecido.

Sin embargo, en función de la residencia habitual del adquirente, el mismo se encontrará ante un tipo diferente de obligación tributaria.

Cuando la residencia habitual del causante tenga lugar dentro del territorio español, el sujeto pasivo se encontrará ante la obligación personal. Dicho tipo de obligación grava el conjunto de los bienes adquiridos por el sujeto pasivo sin tener en cuenta el lugar donde se encuentren los bienes objetos de transmisión.

Por el contrario, aquellas personas que adolecen de la consideración de residentes fiscales en el territorio español, se encuentran ante la obligación real. Esta obligación tan sólo exige la tributación de aquellas adquisiciones que puedan disfrutarse en territorio español, sin tener en cuenta el lugar donde radique el resto del patrimonio.

Para establecer la residencia habitual del sujeto pasivo, debemos tener en cuenta lo establecido en el artículo 28.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en el que se establece que el periodo para la consideración de residente en territorio español es de cinco años inmediatos anteriores a la finalización del devengo del impuesto.

3.4. Caso práctico

Una vez definido el nacimiento de la obligación tributaria y el obligado al pago del impuesto, se establecerán los conceptos para el cálculo correspondiente a la tributación del sujeto.

Para la realización del caso práctico, nos vamos a centrar en las transmisiones por “adquisiciones mortis causa”, por lo que de ahora en adelante, vamos a explicar cómo se obtiene la tributación del impuesto en las diferentes comunidades autónomas del estado español.

-Base Imponible

En primer lugar, se precisa definir la Base Imponible del Impuesto. En el caso de las transmisiones “mortis causa”, tal y como establece el artículo 9 de la LISD²⁶, constituye la base imponible del impuesto “el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles.”

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se establecerá la explicación del cálculo de la misma.

La cuantificación de los bienes objeto de donación se establece mediante la suma del caudal hereditario, el ajuar doméstico y los bienes adicionales en el caso de que los hubiese.

En primer lugar, se precisa determinar el **caudal hereditario**. Dicho caudal hereditario (o caudal relicto) comprende la totalidad de los bienes que integran el patrimonio del causante. La valoración se realizará por el valor real de los mismos, por lo que, en el caso de que el causante a fecha de fallecimiento del mismo, estuviera casado y el régimen del matrimonio fuera el de sociedad de gananciales (régimen mediante el cual se comparten las ganancias de ambos cónyuges durante el periodo por el que se extienda el matrimonio), se producirá a la disolución de la sociedad ganancial para establecer el porcentaje que corresponde a cada uno de los miembros.

A su vez, es imprescindible la cuantificación del **ajuar doméstico**. El ajuar doméstico podemos definirlo como las pertenencias necesarias para la vida de una persona, tales como ropa, utensilios de cocina, muebles...

Tal y como se recoge en el artículo 15 de la LISD, para la cuantificación del ajuar doméstico, es preciso tener determinado el caudal relicto del causante, ya que el mismo

²⁶ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE. Núm. 303, de 19 de diciembre de 1987) *Artículos 9 y 15*

se cuantifica como un 3% del importe del caudal relicto. En el caso de que uno de los cónyuges quede viudo, se permite restar un 3% adicional al valor del ajuar doméstico (3% más al valor del 3%) siempre que el bien constituya la vivienda habitual del mismo.

Por otra parte, tal y como reflejado en el artículo 11 de la LISD, nos encontramos ante los **bienes adicionales**. Se presume que dichos bienes son los siguientes:

- Aquellos bienes que hayan podido relacionarse con el causante hasta un año antes de su fallecimiento
- Aquellos bienes adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por el heredero, legatario o pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante durante los 3 años anteriores al fallecimiento del mismo.
- Aquellos bienes y derechos transmitidos en los 4 años anteriores al fallecimiento del causante reservándose el usufructo de los mismos.
- Aquellos valores y efectos depositados cuyos resguardos se hubiesen endosado.

Estos bienes adicionales se caracterizan por la presunción “iuris tantum”, por lo que permiten prueba en contrario.

Tras la obtención del valor de la suma de los bienes mencionados anteriormente (caudal hereditario + ajuar doméstico + bienes adicionales) obtenemos la **masa hereditaria bruta**.

Como resultado de esta masa hereditaria, se podrán deducir aquellas cargas, deudas y gastos para la obtención de la masa hereditaria neta.

Tal y como queda reflejado en los artículos 12 a 14 de la citada ley, se pueden definir las **cargas** como aquellos valores que disminuyen directamente el valor de los bienes. Las **deudas** serán aquellas contraídas por el causante en las que exista una prueba fehaciente de su existencia, ya sea por documento público o privado. Estas deudas se presume que son: cantidades que adeudaren al causante por razón de tributos del Estado, de las CC.AA. o corporaciones locales, o por deudas de la Seguridad Social.

Por último, los **gastos** deducibles serán aquellos que se ocasionen en litigio en interés común de todos los herederos y tan sólo se admite que sean los siguientes siempre y

cuando se justifiquen: gastos de entierro y funeral, gastos de última enfermedad y los litigios por testamentaria o el abintestato.

El resultado de la minoración de estas cargas, deudas y gastos deducibles da lugar a la **masa hereditaria neta**.

Tras la cuantificación de la masa hereditaria neta, se precisa determinar la participación hereditaria individual de los sujetos. Para dicha participación individual, se aplica en primer lugar lo dispuesto en el testamento.

En el caso de que exista ausencia de testamento, se recurre a la transferencia legal con lo dispuesto en el C.C. Estos bienes siempre se entenderán imputados en términos de igualdad.

-Base Liquidable

Según el artículo 20 de la LISD, la base liquidable del impuesto se obtiene como resultado de aplicar a la base imponible las reducciones aplicables por cada una de las Comunidades Autónomas del estado. Estas reducciones se aplicarán en primer lugar teniendo en cuenta las reducciones del Estado y en segundo lugar, las de las Comunidades Autónomas.

BASE IMPONIBLE - REDUCCIONES = BASE LIQUIDABLE

Las citadas reducciones pueden clasificarse en dos grupos: reducciones subjetivas y reducciones objetivas. Las primeras, es decir, las reducciones subjetivas son aquellas que tienen en cuenta las circunstancias personales del causahabiente, por ejemplo, el grado de parentesco entre causante y causahabiente.

En segundo lugar, nos encontramos ante las reducciones objetivas. Dichas reducciones son aquellas que no tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, es decir, son aquellas que se aplican directamente sobre la riqueza del bien o derecho objeto de transmisión.

Tal y como se ha expresado a lo largo del trabajo, el ISD es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, por lo que en este caso, cada una de las mismas establece sus propias reducciones. Las reducciones estatales siempre prevalecerán a las reducciones autonómicas siempre y cuando éstas no mejoren las condiciones establecidas en la normativa estatal. En el caso de que las comunidades autónomas no hayan establecido reducciones prevalecerá lo establecido por la ley estatal de acuerdo a la siguiente tabla:

REDUCCIONES

Parentesco –

Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años: 15.956.87€, más 3.990,72€ por cada año menos de 21, con el límite máximo de 47.858.59€

Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados mayores de 21, cónyuges, ascendientes y adoptantes: 15.956,87€

Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad: 7.993,46€

Grupo IV: No existe reducción

Discapacidad –

Igual o superior al 33% e inferior al 65%: 47.858,59€

Igual o superior al 65%: 150.253,03€

Beneficiarios de seguros de vida –

Hasta el grupo II: 100% del seguro de vida con el límite de 9.195,49€

Adquisición de empresa familiar –

Hasta el grupo II: 95% de los bienes o derechos afectos a la actividad empresarial o profesional

Para el estudio del caso práctico, se tendrán en cuenta las reducciones establecidas en cada una de las comunidades autónomas de acuerdo a lo expuesto en las tablas del Anexo 2 de este trabajo. Dichos coeficientes han sido extraídos de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local.

-Tipo de gravamen

Se puede definir el tipo de gravamen como el coeficiente multiplicador que se aplica a la base liquidable para obtener la cuota íntegra.

BASE LIQUIDABLE X TIPO DE GRAVAMEN = CUOTA ÍNTEGRA

Como se ha expresado anteriormente, una de las características principales del ISD es su carácter progresivo. Esta característica tiene en cuenta los bienes patrimoniales del sujeto, es decir, dicha tarifa aumenta progresivamente cuanto mayor sea el patrimonio del causahabiente.

Según lo dispuesto en el artículo 21 de la LISD, la tarifa a aplicar será la establecida en cada una de las comunidades autónomas según lo dispuesto en la ley 21/2001, de 27 de diciembre. En el caso de que éstas no hayan ejercido competencias, se aplicará la tarifa estatal según lo expresado en la siguiente tabla:

BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO DE GRAVAMEN
0		7.993,46	7.65
7.993,45	611,50	7.987,45	8.50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9.35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10.20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11.05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11.90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12.75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13.60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14.45
71.893,07	7.943,96	7.987,45	15.30
79.880,52	9.166,06	7.987,45	16.15
119.757,67	15.606,22	39.877,15	18.70
159.634,83	23.063,25	39.877,16	21.25
239.389,13	40.011,04	79.754,30	25.50
398.777,54	80655,08	159.388,41	29.75
797.555,08	199.291,40	398.777,54	34.00

En relación al caso práctico, se tendrá en cuenta la tarifa aplicable de cada una de las comunidades autónomas.

-Deuda Tributaria

Según lo expresado en el artículo 22 de la LISD, la deuda o cuota tributaria nace como resultado de la aplicación a la cuota íntegra, el coeficiente multiplicador del impuesto.

CUOTA ÍNTEGRA X COEFICIENTE MULTIPLICADOR = CUOTA TRIBUTARIA

La cuantía del coeficiente multiplicador aplicable se haya establecida en función de tres supuestos. El primero de ellos, es el patrimonio preexistente del causahabiente en el momento del devengo del impuesto. En segundo lugar, se haya el grado de parentesco entre el causante y el sujeto pasivo del mismo. Por último, nos encontramos ante el coeficiente multiplicador establecido por cada una de las comunidades autónomas del estado.

En el caso de que las mismas no hayan ejercido competencias al respecto, se calculará según lo establecido en la siguiente tabla, conforme a lo establecido en el artículo 20 de la citada ley según el grado de parentesco entre sujetos:

PATRIMONIO PREEXISTENTE	GRUPOS I y II	GRUPO III	GRUPO IV
De 0 a 402.678,11	1.00	1.5882	2.00
De 402.678,11 a 2.007.380,43	1.05	1.6676	2.10
De 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1.10	1.7471	2.20
Más de 4.020.770,98	1.20	1.9059	2.40

Para la valoración del patrimonio existente se aplica lo establecido en las reglas establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio, según lo expuesto en el artículo 22.3 de la LISD. Asimismo, en el caso de las transmisiones “mortis causa” se excluirá el valor de los bienes que anteriormente hayan sido objeto de donación por el causante al causahabiente.

Sin embargo, el total a ingresar viene determinado por minorar a la cuota tributaria las deducciones y bonificaciones tanto estatales como autonómicas.

CUOTA TRIBUTARIA - DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES = TOTAL A INGRESAR

Las distintas comunidades autónomas también ejercen competencias normativas propias para su regulación de acuerdo a la cesión estatal hacia las mismas.

Sin embargo, la ley también establece una serie de deducciones y bonificaciones de aplicación obligatoria. Según lo establecido en el artículo 23 de la LISD, la ley establece

una deducción para evitar la doble imposición internacional siempre y cuando se produzca por obligación personal. En este caso, el causahabiente tendrá derecho a deducir la menor de las cantidades siguientes: “o el importe efectivo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España, o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes y derechos que radiquen fuera del territorio español, siempre y cuando hayan sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar”.

-Devengo y prescripción

Según lo expuesto anteriormente, podemos definir el devengo como el momento exacto en el que nace la obligación tributaria. Tal y como refleja el artículo 24 de la LISD, en el caso de las transmisiones “mortis causa” dicho devengo tendrá lugar el día del fallecimiento del causante.

La prescripción de dicho impuesto se aplicará según lo establecido en el artículo 66 de la LGT²⁷. Según lo establecido en el mencionado artículo, prescribirán a los 4 años los siguientes derechos:

- Derecho de la Administración a la determinación de la deuda tributaria.
- Derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada y autoliquidada.
- Derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.
- Derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

²⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003)
Artículo 66

-Caso Práctico

D. Juan Ruiz (81 años) está casado con Dña. Isabel García (79 años). Ambos son residentes en Valencia desde el día 19 de octubre de 2012. El señor D. Juan Ruiz, fallece el día 7 de julio de 2019. Durante el resto de su vida, han vivido en Granada, su ciudad natal.

D. Juan Ruiz y Dña. Isabel García están casados en régimen de matrimonio de gananciales. D. Juan Ruiz decide repartir sus bienes en régimen de testamento del uno para el otro.

El señor D. Juan Ruiz y la señora Dña. Isabel García tienen dos hijos, Marcos y Adrián. Adrián tiene 19 años y Marcos tiene 24 años. El primero de los hijos, Adrián, vive en Murcia, y Marcos vive en Barcelona. El patrimonio preexistente de Adrián es de 12.657,38€ y el de Marcos de 28.743,21€

A fecha del fallecimiento, el señor Juan contaba con los siguientes bienes:

- Piso en Valencia: 150.000€
- Piso en Navarra: 180.000€
- Piso en Granada: 240.000€
- Cuenta Corriente: 68.000€
- El ajuar doméstico está valorado en el 3% del caudal hereditario

¿Cuál es el porcentaje de impuesto que pagará cada uno de ellos?

1. En primer lugar, debemos de identificar la normativa aplicable de la comunidad autónoma correspondiente.

Para el establecimiento de la normativa aplicable, se deberá de atender a lo dispuesto en el artículo 28.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. El mencionado artículo, establece que la normativa de la comunidad autónoma aplicable será aquella en la que el causante haya pasado los 5 últimos años de su vida contados de fecha a fecha.

En relación con el ejemplo del caso práctico, D. Juan Ruiz reside en Valencia desde el 19 de octubre de 2012, pero el resto de su vida ha vivido en Granada. D. Juan Ruiz fallece el 7 de julio de 2019. Para establecer la normativa aplicable debemos de establecer los 5 años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha. Como se ha explicado anteriormente, el momento de devengo en las adquisiciones por “actos mortis causa” empieza a contar a fecha de fallecimiento del causante, por lo que en este caso sería:



2012 (3 meses)

2013

2014

2015

2016

2017

2018

2019 (7 julio)

Hasta el 7 de julio de 2014 ha permanecido en Valencia, por lo que a pesar de que durante toda su vida ha vivido en Granada, en relación con lo dispuesto en el mencionado artículo, los 5 años inmediatos anteriores ha vivido en Valencia, por lo que la normativa aplicable será la de la Comunidad Valenciana.

2. Valoración de los bienes del causante

Para establecer la cantidad de herencia que le corresponde a cada sujeto pasivo en función de la transmisión “mortis causa”, en primer lugar se deberá de calcular el valor de los bienes objeto de transmisión.

Siguiendo con el ejemplo, la valoración de los bienes del causante será la cifra resultante de la suma de todos sus bienes:

$$150.000\text{€} + 180.000 + 240.000\text{€} + 68.000\text{€} = 638.000\text{€}$$

El valor total objeto de donación es de 638.000€

3. Liquidación sociedad de Gananciales

Como se ha comentado anteriormente, la sociedad de gananciales (o régimen de gananciales) es el régimen matrimonial en el que el matrimonio comparte todos sus bienes durante el tiempo que dure el matrimonio. Es decir, los bienes serán comunes hasta el momento de la disolución del matrimonio, ya sea por muerte, separación o divorcio.

En relación al caso expuesto, D. Juan y Dña. María están casados y en régimen de gananciales, por lo que se deberá establecer la cantidad correspondiente a cada uno de los sujetos. Esta cantidad se obtiene dividiendo el valor total de los bienes entre las dos personas que forman el matrimonio:

$$638.000\text{€} / 2 = 319.000\text{€}$$

La cantidad resultante (319.000€) se corresponde con el caudal hereditario de cada uno de los sujetos. En este caso y siguiendo con el ejemplo, la cantidad objeto de donación del causante a sus descendientes será de 319.000€.

4. *Establecimiento de la masa hereditaria*

Para establecer la masa hereditaria se precisa calcular el valor del ajuar doméstico (3% del caudal hereditario).

Como hemos comentado, el valor de los bienes objeto de donación es de 319.000€, por lo que el valor del ajuar doméstico será de 9.570€

En relación a lo anteriormente expuesto, la masa hereditaria a repartir entre los descendientes será de:

$$319.000€ \text{ (caudal hereditario)} + 9.570€ \text{ (ajuar doméstico)} = 328.570€$$

5. *Valor del usufructo*

En relación con el caso práctico expuesto, tal y como se menciona el testamento es del uno para el otro. Sin embargo, cuando el matrimonio tiene hijos, no es tan fácil establecer el testamento de esta manera, ya que tal y como se ha mencionado anteriormente, la ley establece a los herederos forzosos.

De este modo, aparecen las conocidas “legítimas” que se corresponde con la parte de los bienes objeto de donación que la ley reserva a los herederos forzosos. Tal y como establece la ley, para dichos herederos forzosos se reservan dos tercios de los bienes.

Por ello, en el caso de que el matrimonio sea en régimen de gananciales y tengan hijos, al viudo o viuda sólo tendrá derecho al usufructo de un tercio de los bienes.

En consonancia con el paso práctico, se tiene que establecer el valor del usufructo que le corresponde a Dña. María. Este usufructo se calcula a través de un porcentaje establecido por la ley, que es el siguiente:

$$89 - \text{EDAD DE LA VIUDA} \times 100 \rightarrow 89 - 79 \text{ años de María} = 10$$

$$10 \times 100 = 10\%$$

A Dña. María le corresponde en valor de usufructo un 10% de la masa hereditaria (328.750€). Es decir, a Dña. María le corresponden 32.857€, que será el valor de la Base Imponible.

6. Base Imponible

Tal y como se ha mencionado anteriormente, el artículo 9 de la LISD establece la base imponible del impuesto como “el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles.”

Por consiguiente, D. Juan Ruiz no dispone de ningún tipo de carga o deuda deducible, por lo que la Base Imponible del impuesto de cada uno de los hijos se corresponderá con la diferencia de la masa hereditaria menos el valor del usufructo correspondiente a la madre. Dicho usufructo será a su vez, la Base Imponible de la madre.

MASA HEREDITARIA – VALOR DEL USUFRUCTO = BASE IMPONIBLE

$$328.750€ \quad - \quad 32.875€ \quad = \quad 295.875€ \text{ para ambos hijos}$$

BASE IMPONIBLE DE CADA HIJO

$$295.875€ / 2 = 147.937,50€ \text{ por hijo}$$

En relación con lo anteriormente expuesto, la Base Imponible correspondiente a la Madre será de 32.875€, la Base Imponible de Adrián será de 147.937,50€, y la Base Imponible de Marcos será de 147.937,50€.

7. Aplicación de las reducciones establecidas por la normativa de cada una de las comunidades autónomas

Tras el establecimiento de la Base Imponible, tal y como se puede observar en el Anexo 2, se minora dicha Base Imponible con las reducciones autonómicas establecidas en cada una de las provincias de España.

En consonancia con el caso práctico, la normativa aplicable es la de la Comunidad Valenciana. En la mencionada comunidad autónoma se establecen las siguientes reducciones en la Base Imponible:



COMUNIDAD VALENCIANA
<p><u>Parentesco –</u></p> <p>Grupos I y II: 100.000€ más 8.000€ por cada año menos de 21 años (máximo 156.000€)</p>
<p><u>Discapacidad –</u></p> <p>Igual o superior al 33%: 120.000€ Igual o superior al 65%: 240.000€</p>
<p><u>Adquisición de empresa familiar –</u></p> <p>Grupos I, II y III: 95% con carácter general y el 90% si el causante está jubilado y tiene entre 60 y 64 años</p>
<p><u>Adquisición de la vivienda habitual del causante –</u></p> <p>Límite 150.000€ con permanencia en el patrimonio de 5 a 10 años</p>
<p><u>OTRAS REDUCCIONES –</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Empresa individual agrícola (hasta el grupo III): 95% ▪ Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano: del 25 al 95% según el periodo de cesión ▪ Explotación agraria: 99% ▪ Adquisición de fincas rústicas o derechos de usufructo sobre las mismas: 99%

En este caso, ya se pueden observar diferencias en cuanto a la reducción aplicable a cada uno de los hijos.

Tal y como se refleja en el enunciado, Adrián tiene 18 años y Marcos tiene 24 años, por lo que Adrián formará parte del Grupo I de parentesco y Marcos formará parte del Grupo II de parentesco. Debido a ello, la reducción aplicable a cada uno de los sujetos será distinta:

ADRIÁN → Reducción por parentesco de 100.000€ más 8.000€ por cada año que el causahabiente sea menor de 21 años con el límite máximo de 156.000€

Como Adrián tiene 18 años, es tres años menor de 21, por lo que la cantidad resultante por la edad es de 24.000€.

A estos 24.000€ hay que sumar la reducción propia de los 100.000€ por parentesco, lo que hace un total de reducción de **124.000€** en la Base Imponible

MARCOS → En este caso, Marcos pertenece al grupo II de parentesco, ya que se trata de un descendiente mayor de 21 años. Debido a ello, se le aplica una reducción propia de **100.000€** en la Base Imponible

MARÍA → Dña. María pertenece también al grupo II de parentesco. Debido a ello, también se aplicará una reducción de 100.000€ en la Base Imponible.

8. Base Liquidable

Tal y como se ha expresado anteriormente, la Base Liquidable es el resultado de aplicar a la Base Imponible las reducciones establecidas en cada una de las comunidades autónomas.

De acuerdo con el caso práctico expuesto, la base liquidable correspondiente a cada uno de los hijos será:

$$\underline{\text{ADRIÁN}} \rightarrow 147.937,50\text{€} - 124.000\text{€} = \mathbf{23.937,50\text{€}}$$

$$\underline{\text{MARCOS}} \rightarrow 147.937,50\text{€} - 100.000 = \mathbf{47.937,50\text{€}}$$

MARÍA → La Base Imponible de Dña. María es de 32.875€, por lo que debido a la reducción por parentesco de 100.000€ **no deberá de tributar nada, al resultar un saldo negativo.**

9. Cuota Íntegra

Para la obtención de la Cuota Íntegra, se deberá minorar la Base Liquidable en función de la tarifa aplicable por cada comunidad autónoma.

En primer lugar se deberá de aplicar la tarifa establecida por cada una de las CC.AA.

Tal y como se ha mencionado anteriormente, en el caso de que las mismas no ejerzan competencias, la tarifa aplicable comprenderá lo establecido en el artículo 21 de la LISD.

En el caso de la Comunidad Autónoma, la tarifa aplicable es la siguiente:

COMUNIDAD VALENCIANA			
BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO %
0	0	7.993,46	7.65
7.993,46	611,50	7.668,91	8.50
15.662,38	1.263,36	7.831,19	9.35
23.493,56	1.995,58	7.831,19	10.20
31.324,75	2.794,36	7.831,19	11.05
39.155,94	3.659,70	7.831,19	11.90
46.987,13	4.591,61	7.831,19	12.75
54.818,31	5.590,09	7.831,19	13.60
62.649,50	6.655,13	7.831,19	14.45
70.480,69	7.786,74	7.831,19	15.30
78.311,88	8.984,91	39.095,84	16.15
117.407,71	15.298,89	39.095,84	18.70
156.503,55	22.609,81	78.191,67	21.25
234.695,23	39.225,54	156.263,15	25.50
390.958,37	79.072,64	390.958,37	29.75
781.916,75	195.382,76	En adelante	34.00

Para conocer la tarifa aplicable se deberán de seguir una serie de pasos. En primer lugar, se tiene que determinar el tramo correspondiente a la base liquidable del causahabiente.

Partiendo del supuesto anterior, en función de la Base Liquidable de cada uno de los causahabientes, el tramo correspondiente a cada uno de los sujetos será:

ADRIÁN → 23.493,56€ y 31.324,75€

MARCOS → 39.155,94€ y 46.987,13€

En segundo lugar, tras el establecimiento del tramo correspondiente a cada uno de los causahabientes, tal y como se puede observar en la tabla, a cada uno de los tramos le corresponde una cuantía en concepto de Cuota Íntegra. En función de la Base Liquidable que dispongamos, la Cuota Íntegra correspondiente será aquella resultante del valor más bajo del tramo más la tarifa aplicable resultante del resto de Base Liquidable.

Por ello, siguiendo con el caso práctico, la tarifa aplicable a cada uno de los causahabientes será:

ADRIÁN → El valor más bajo del tramo es el de 23.493,56€, por lo que a ese porcentaje de Base Liquidable le corresponde una Cuota Íntegra de 1.995,58€. Pero como la Base

Liquidable total de Adrián es de 23.937,50€, para la cantidad restante hay que aplicar el tipo impositivo correspondiente al valor más bajo del tramo. Es decir, el resto de Base Liquidable de Adrián es de 443.94€ (23.937,50€ - 23.493,56€). A esta cantidad hay que aplicar el tipo impositivo correspondiente al tramo más bajo, que en este caso será de 10.20%, lo que hace un total de 45.28€ de Cuota Íntegra.

Si sumamos los dos valores obtenidos en concepto de Cuota Íntegra, podemos establecer que el valor de la misma asciende a **2.040,87€** (1.995,58€ + 45.28€)

MARCOS → El valor más bajo del tramo en función de la Base Liquidable de Marcos, es el de 46.987,13€, por lo que a esa cantidad de Base Liquidable le corresponde una Cuota Íntegra de 4.591,61€. Sin embargo, la Base Liquidable total es de 47.937,50€, por lo que para el resto de Base Liquidable (950.37€), le corresponde un tipo impositivo del 12.75%. Debido a ello, la cantidad de Cuota Íntegra en función del tipo impositivo será de 121.17€

Si sumamos los dos valores obtenidos en concepto de Cuota Íntegra, podemos establecer que el valor de la misma asciende a **4.712,78€**

10. Cuota Tributaria

La Cuota Tributaria se obtiene multiplicando la Cuota Íntegra por el coeficiente multiplicador autonómico establecido. En el caso de que alguna comunidad autónoma no haya ejercido competencias al respecto, el coeficiente multiplicador aplicable será el estatal.

El coeficiente multiplicador se establece en función de dos variables: el patrimonio preexistente del causahabiente y el grado de parentesco con el causante.

En consonancia con el caso práctico, la Comunidad Valenciana ha establecido la siguiente tabla en concepto de coeficiente multiplicador:

Patrimonio preexistente del causahabiente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 390.657,87€	1	1.5882	2
De 390.657,87€ a 1.965.309,58€	1.05	1.6676	2.10
De 1.965.309,58€ a 3.936.629,28€	1.10	1.7471	2.20
Más de 3.936.629,28€	1.20	1.9059	2.40

Tal y como aparece en el enunciado, el patrimonio preexiste de cada uno de los hijos es inferior a 390.657.87€. Como ambos se encuentran dentro de los grupos de parentesco I y II, el coeficiente multiplicador aplicable es 1

Debido a ello, la Cuota Tributaria de cada uno será:

ADRIÁN → La cantidad correspondiente de Cuota Íntegra de Adrián es de 2.040,87€. Si esta cantidad la multiplicamos por 1, no varía, por lo que la Cuota Tributaria de Adrián es de **2.040,87€**

MARCOS → En el caso de Marcos ocurre lo mismo, por lo el valor de la Cuota Tributaria será de **4.712,78€**

11. Porcentaje de Impuesto a Pagar

Por último, para el establecimiento de la cantidad a pagar por cada uno de los causahabientes, se deberá de minorar la Cuota Tributaria con las deducciones y bonificaciones establecidas por cada comunidad autónoma (en el caso de que las hubiera).

Para finalizar con el caso práctico, la Comunidad Valenciana establece las siguientes deducciones y bonificaciones:

COMUNIDAD VALENCIANA
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<p><u>Parentesco –</u></p> <p>Grupo I: 75% Grupo II: 50%</p>
<p><u>Discapacidad –</u></p> <p>Bonificación del 75%</p>
<p><u>Adquisición de fincas rústicas –</u></p> <p>Bonificación del 99%</p>

Siguiendo con el caso práctico, la cantidad a pagar por cada uno de los sujetos será de:

ADRIÁN → Tal y como hemos comentado anteriormente, Adrián pertenece al Grupo I de parentesco, por lo que se le aplica un 75% en concepto de deducción. Si calculamos dicho porcentaje, la cantidad deducible se corresponde con 1.530,65€ (2.040,87€ x 75%). Por ello, la cantidad a pagar en concepto de herencia por parte de Adrián será de **510.22€**

MARCOS → Sin embargo, Marcos pertenece al Grupo II de parentesco, por lo que la deducción aplicable es del 50%. Si calculamos dicho porcentaje, la cantidad deducible asciende a 2.356,39€. Debido a ello, la cantidad a pagar por parte de Marcos será de **2.356,39€**

Atendiendo a estas consideraciones, ya se puede observar una diferencia en la tributación de cada uno de los causahabientes en la Comunidad Valencia, por lo que tal y como se mostrará posteriormente, podría considerarse inconstitucional por no atender a lo dispuesto en el artículo 14 de la C.E.

Para poder señalar las diferencias retributivas en cada una de las comunidades autónomas, se realizará el mismo caso práctico en cada una de las comunidades autónomas del estado, es decir, partiendo de la misma Base Imponible se aplicarán las reducciones, bonificaciones y tarifa aplicable por cada una de ellas. De este modo, se podrá observar la dispar tributación de cada uno de los sujetos en función de la comunidad autónoma en la que resida el causante durante sus últimos años de vida.

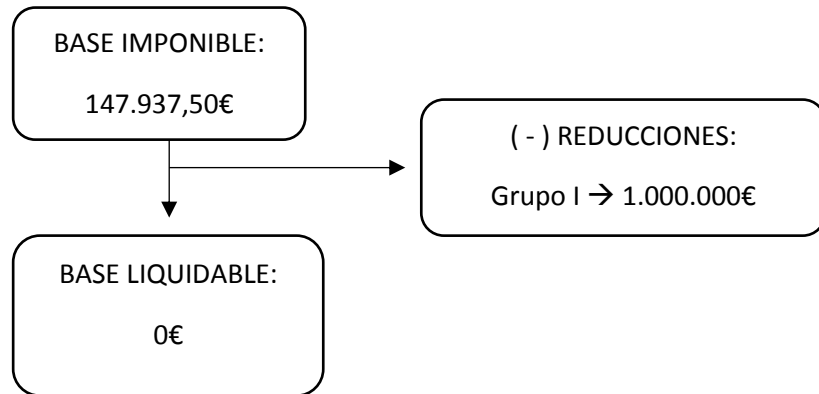
Cabe señalar que, para la realización de cada uno de los casos prácticos se ha tenido en cuenta la normativa aplicable en cada una de las comunidades autónomas, por lo que tal y como se ha comentado anteriormente, tanto las reducciones, tarifa y coeficiente multiplicador, y deducciones y bonificaciones serán distintas en función de la comunidad en la que nos encontremos. Dichas tarifas se encuentran en los anexos adjuntos a este trabajo. En el caso de que las mismas no hayan ejercido competencias, se aplicará lo establecido en la normativa estatal.

Los valores obtenidos en cada uno de los anexos han sido extraídos a partir de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, en la que se establece la tributación autonómica para el vigente año.

ANDALUCÍA

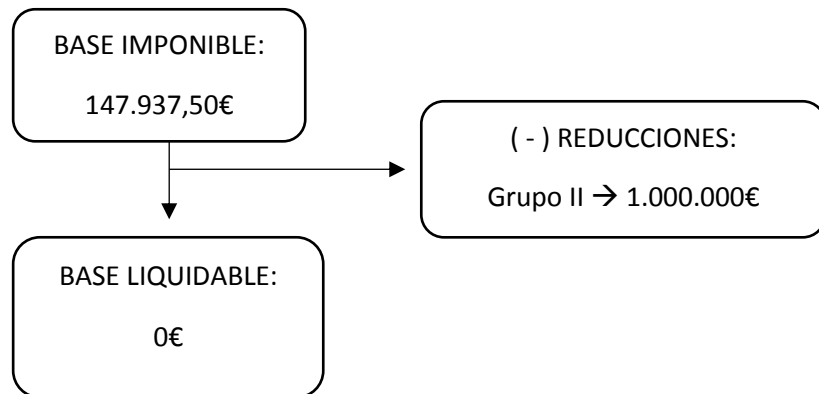
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



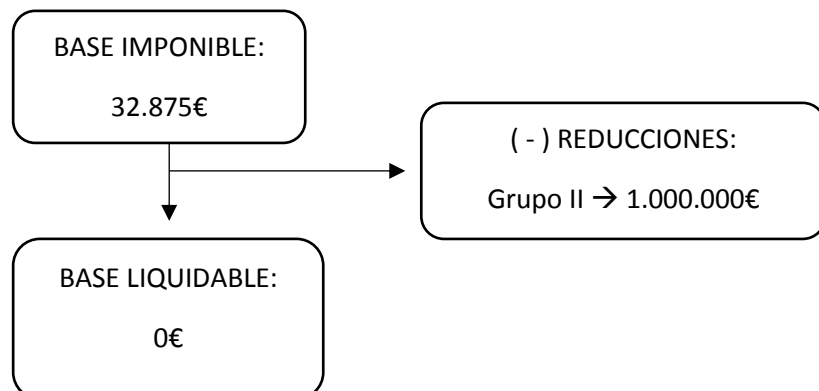
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.



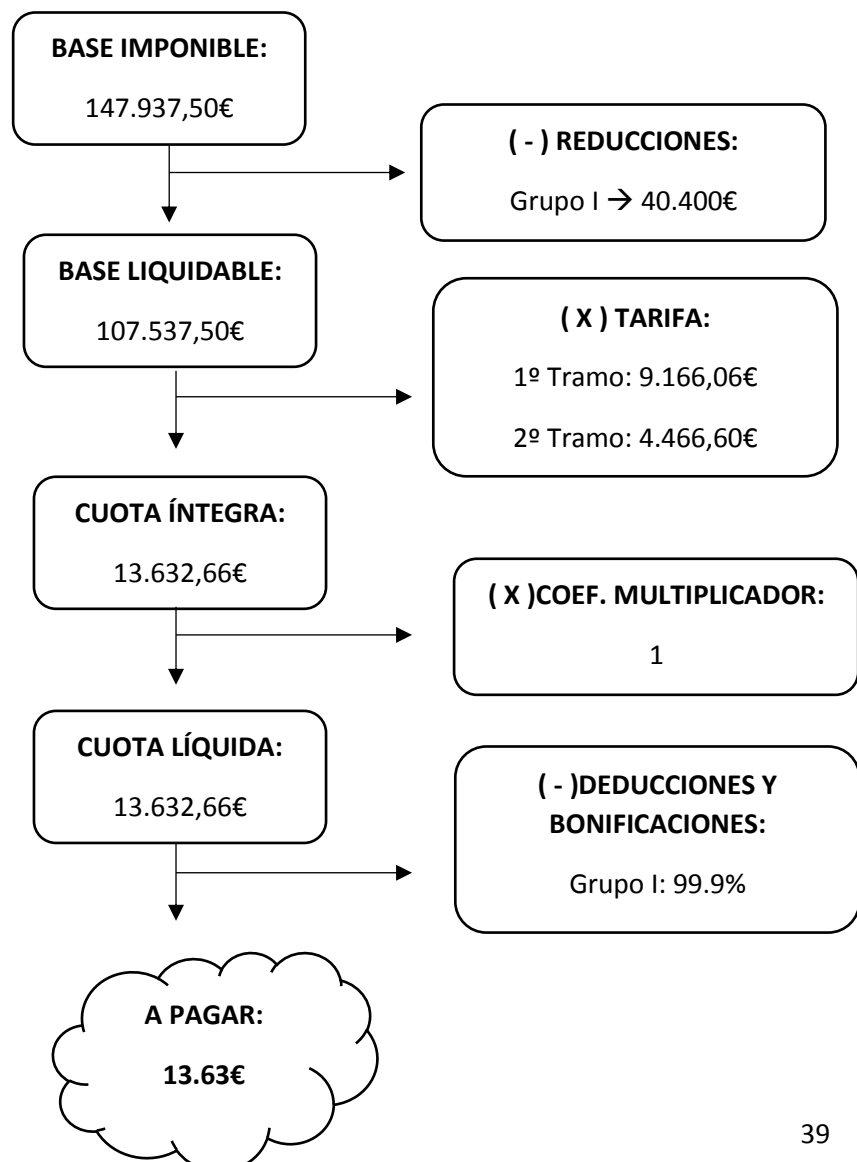
La Comunidad Autónoma de Andalucía establece una reducción por parentesco para el Grupo I y II de 1.000.000€ por lo que al aplicar dicha reducción ninguno de los tres causahabientes tendrían que tributar por nada en concepto de los bienes objeto de transmisión al tratarse de un salgo negativo.

De este modo, y simplemente comparándolo con la Comunidad Valenciana ya podemos observar las diferencias retributivas en el momento de fallecimiento del causante en función de su lugar de residencia.

CANARIAS

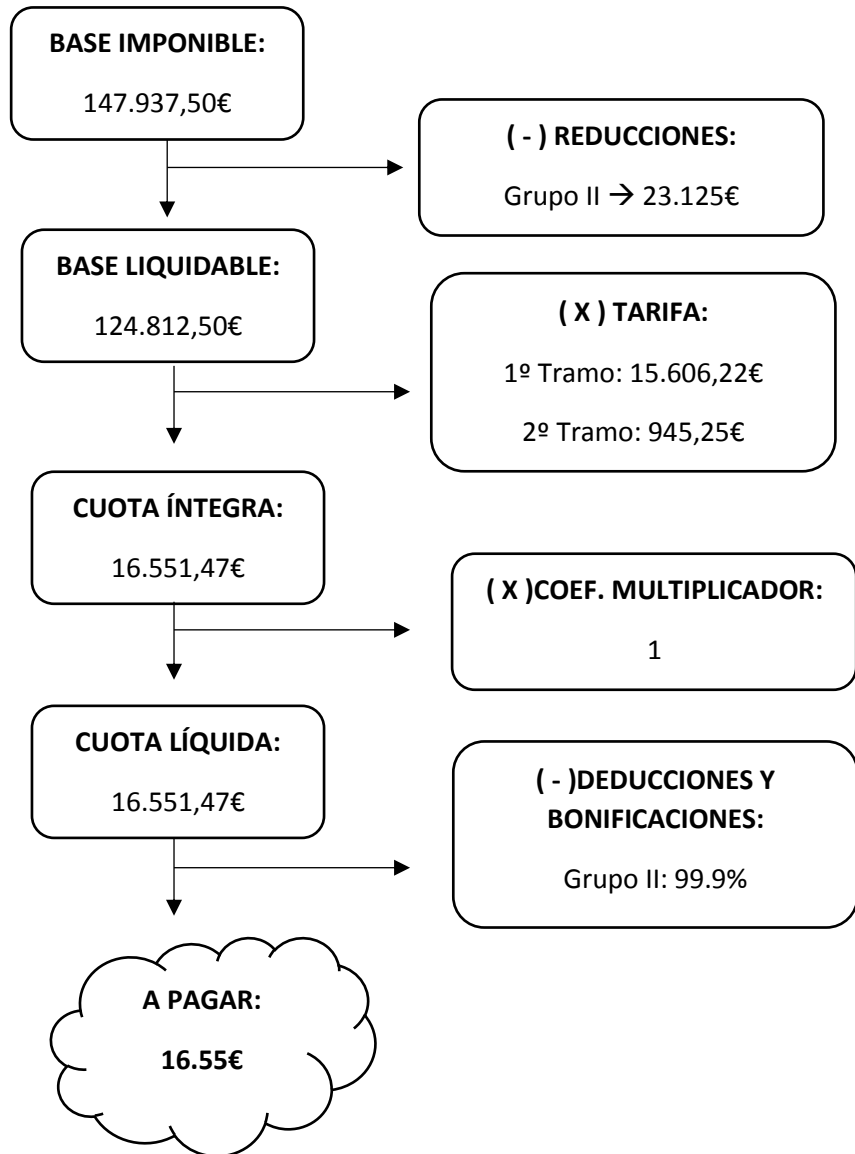
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



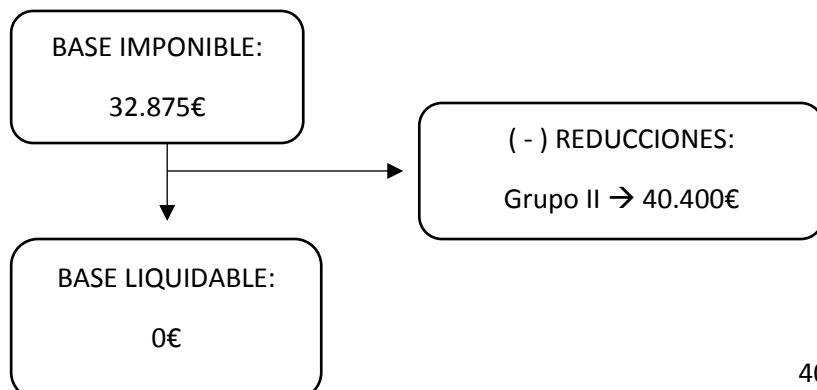
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.



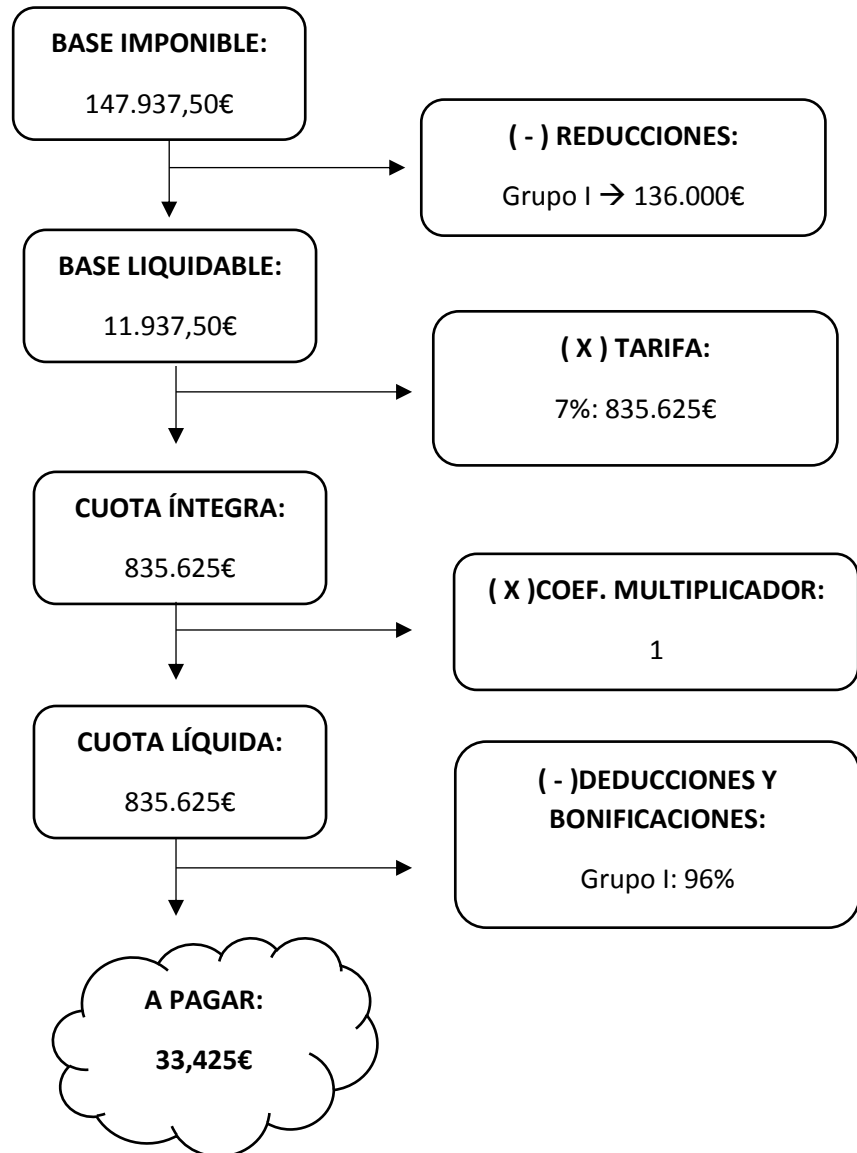


La Comunidad Autónoma de Canarias, tal y como se puede observar, establece una cantidad diferente en concepto de reducción para cada uno de los grupos de parentesco. Para el grupo I de parentesco, establece una reducción de 40.400€, mientras que para el grupo II de parentesco, establece una reducción de 23.125€ para el caso de los hijos y de 40.400€ en el caso de que el sujeto sea cónyuge del fallecido. Debido a ello, la Base Liquidable será distinta en función del grupo de parentesco ante el que se halle el causahabiente. La tarifa aplicable también variará en función de la Base Liquidable correspondiente al sujeto. Tras la aplicación de dicha tarifa y del coeficiente multiplicador, se obtendrá a la Cuota Líquida a la que si se aplican las deducciones y bonificaciones establecidas en Canarias (para el grupo I y II de parentesco, deducción del 99.9% de la cuota líquida) se obtiene que la cantidad a pagar por cada uno de los sujetos será de: 13.63€ en el caso de Adrián, 16.55€ en el caso de Marcos y Dña. María no tendrá que tributar por nada, ya que se obtiene un saldo negativo al aplicar la reducción de 40.400€ sobre la Base Imponible. Estas diferencias en la tributación se deben a las diferencias en las reducciones aplicables en la Base Imponible de los sujetos.

CATALUÑA

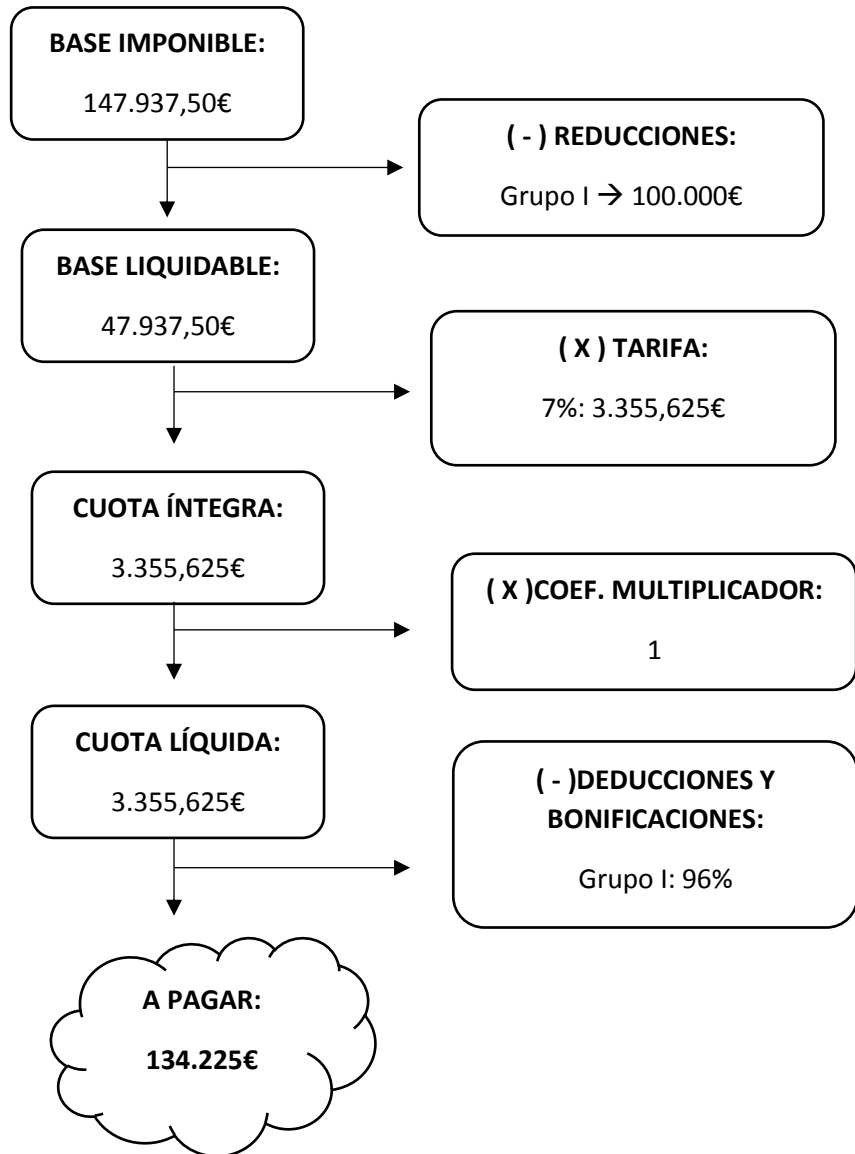
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



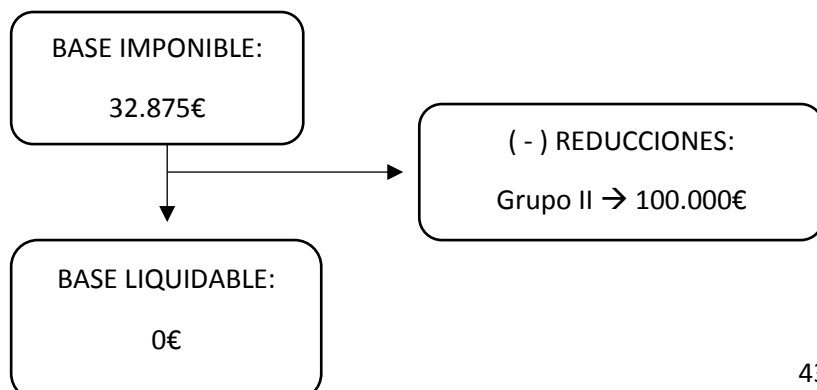
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.



En el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña también se pueden observar diferencias en las reducciones aplicables a la Base Imponible en función del grado de parentesco. Mientras que para el grupo I de parentesco se establece una reducción de 100.000€ + 12.000€ por cada año menor de 21 años, para el grupo II de parentesco, esta reducción se reduce a 100.000€.

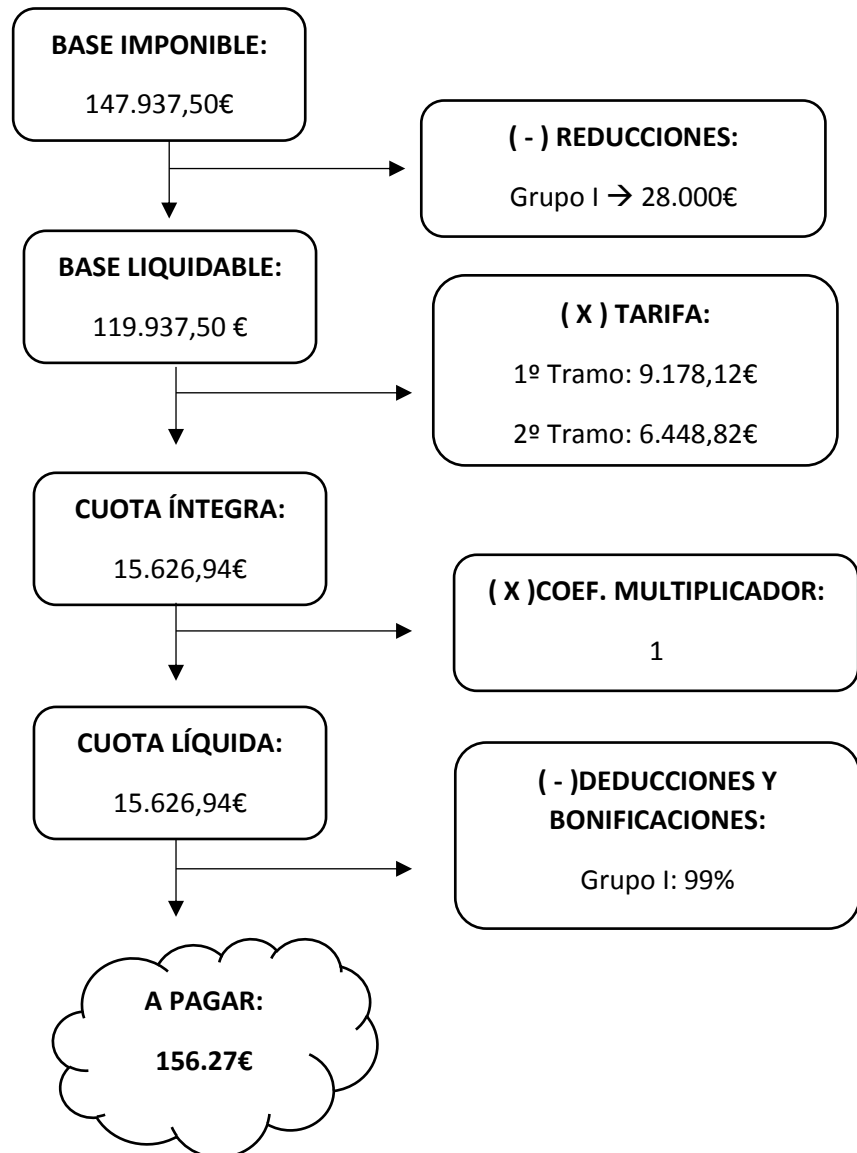
Como consecuencia de las reducciones aplicables, la Base Liquidable obtenida será distinta para cada uno de los sujetos, obteniendo un saldo negativo para Dña. María, por lo que no tendrá que tributar por la obtención de dichos bienes.

Tras la aplicación de la tarifa del impuesto, la cual será para ambos hijos será del 7% de la Base Liquidable, y del coeficiente multiplicador, se obtendrá la Cuota Líquida, la cual tendrá que ser minorada debido a la aplicación de las deducciones y bonificaciones establecidas (96% para los grupos I y II de parentesco). Finalmente se obtendrá la cuota a pagar que será de 33.425€ en el caso de Adrián y de 134.225€ para Marcos.

MADRID

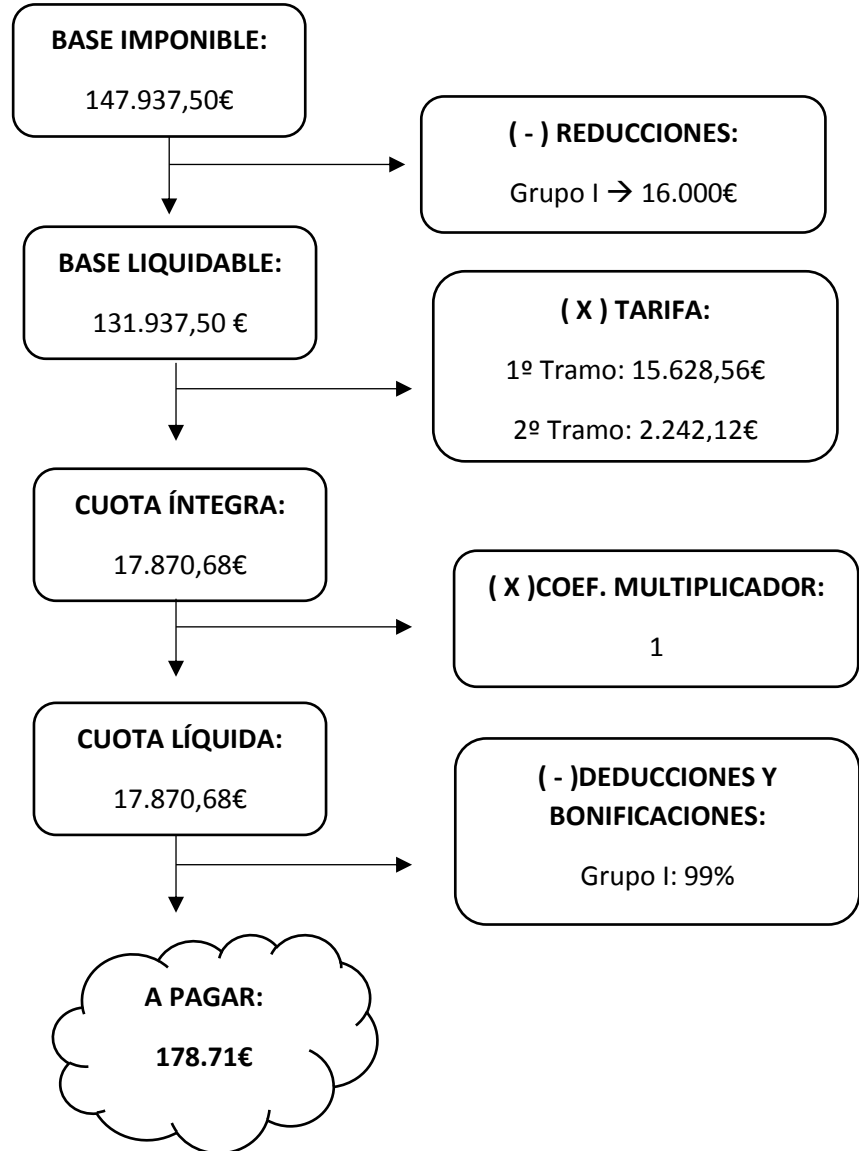
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



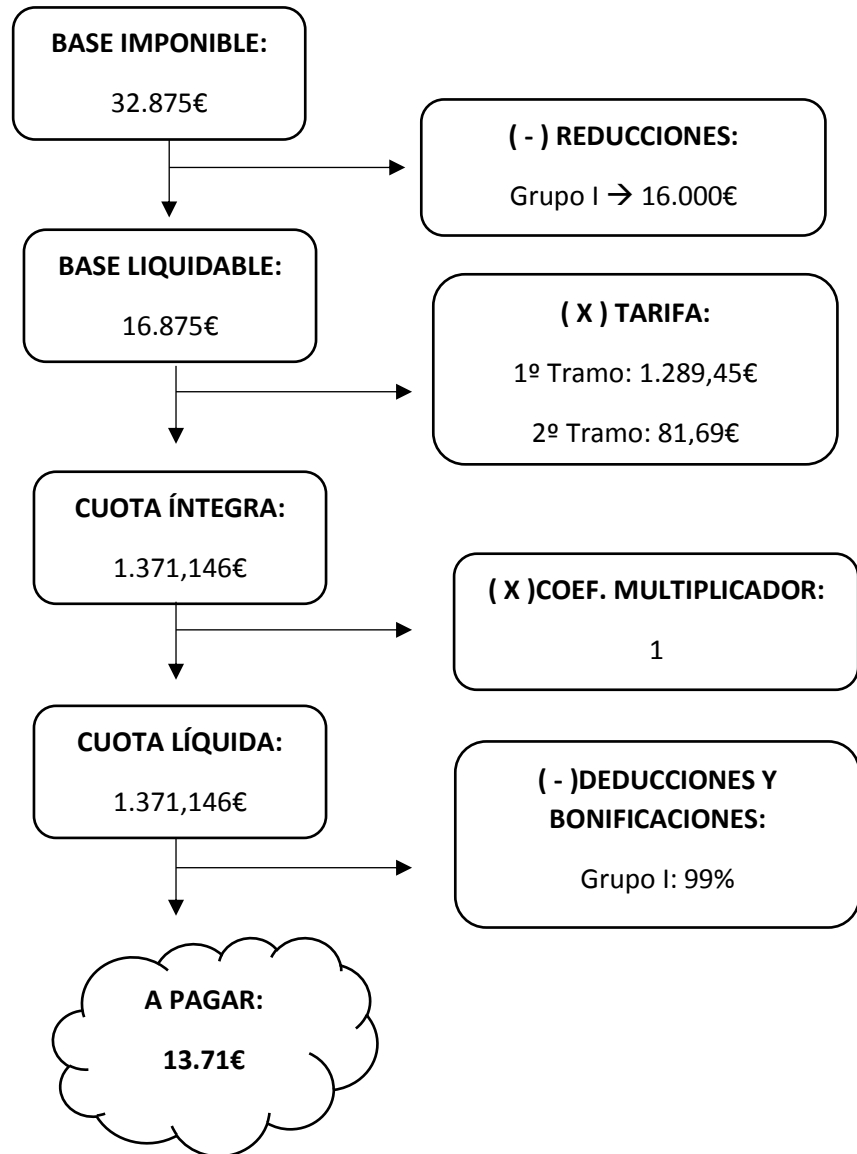
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.



La Comunidad Autónoma de Madrid, establece una reducción distinta para cada uno de los causahabientes en función del grado de parentesco con el causante. Por ello, para el grupo I de parentesco, establece una reducción de 16.000€ + 4.000€ por cada año menor de 21 años. Debido a ello, la Base Liquidable se quedaría en 119.937,50 €. Tras aplicar la tarifa y el coeficiente multiplicador, llegamos a la Cuota Líquida (15.626,94€) a la que si aplicamos las deducciones y bonificaciones establecidas en Canarias (99% para el grupo I de parentesco), obtenemos que la cuota a pagar es de 156.27€

Sin embargo, para el grupo II de parentesco, establece una reducción de 16.000€. En este caso, la Base Liquidable será de 131.937,50€. Tras aplicar la tarifa y el coeficiente multiplicador, se obtendrá la Cuota Líquida (17.870,68€) a la que si aplicamos las deducciones y bonificaciones establecidas en Canarias (99% para el grupo II de parentesco), se obtendrá el valor de la cuota a pagar. La cantidad que Marcos tendrá que pagar en concepto de la transmisión “mortis causa” será de 178,71€

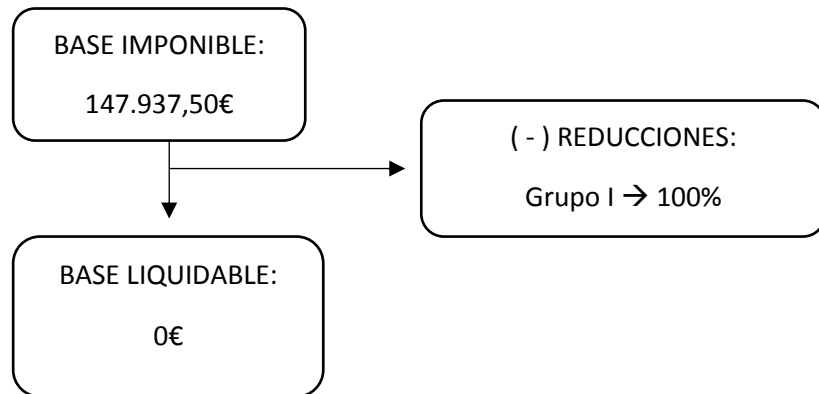
En el caso de María, al pertenecer al grupo II de parentesco, se aplica una reducción de 16.000. Tras aplicar la tarifa, el coeficiente multiplicador, y las deducciones y bonificaciones establecidas en Canarias (99% para el grupo II de parentesco), se puede concluir con que la cuota a pagar es de 13.71€.

En el caso de Madrid, a pesar de la deducción aplicable del 99% para los grupos I y II de parentesco, Dña. María, cónyuge de D. Juan, tiene que abonar 13.71€ en concepto de la transmisión de los bienes.

ARAGÓN

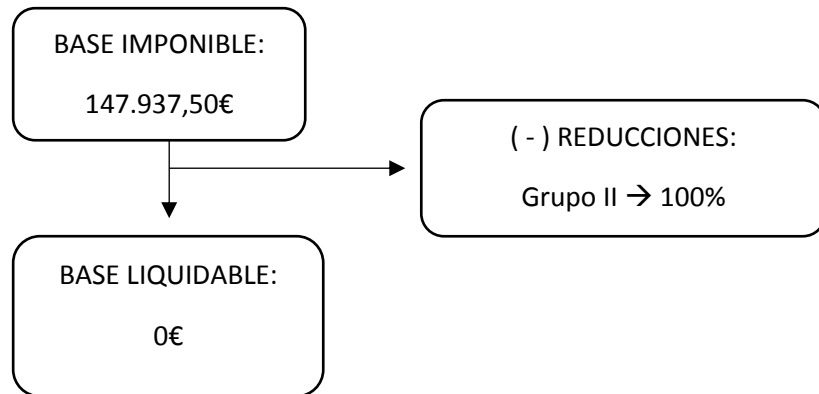
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



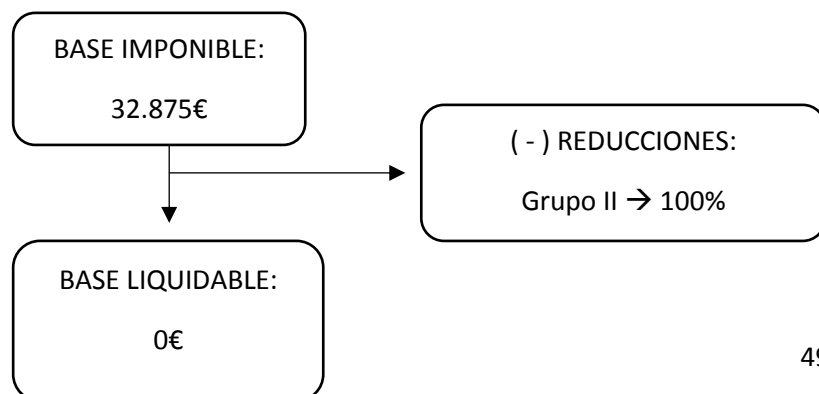
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.

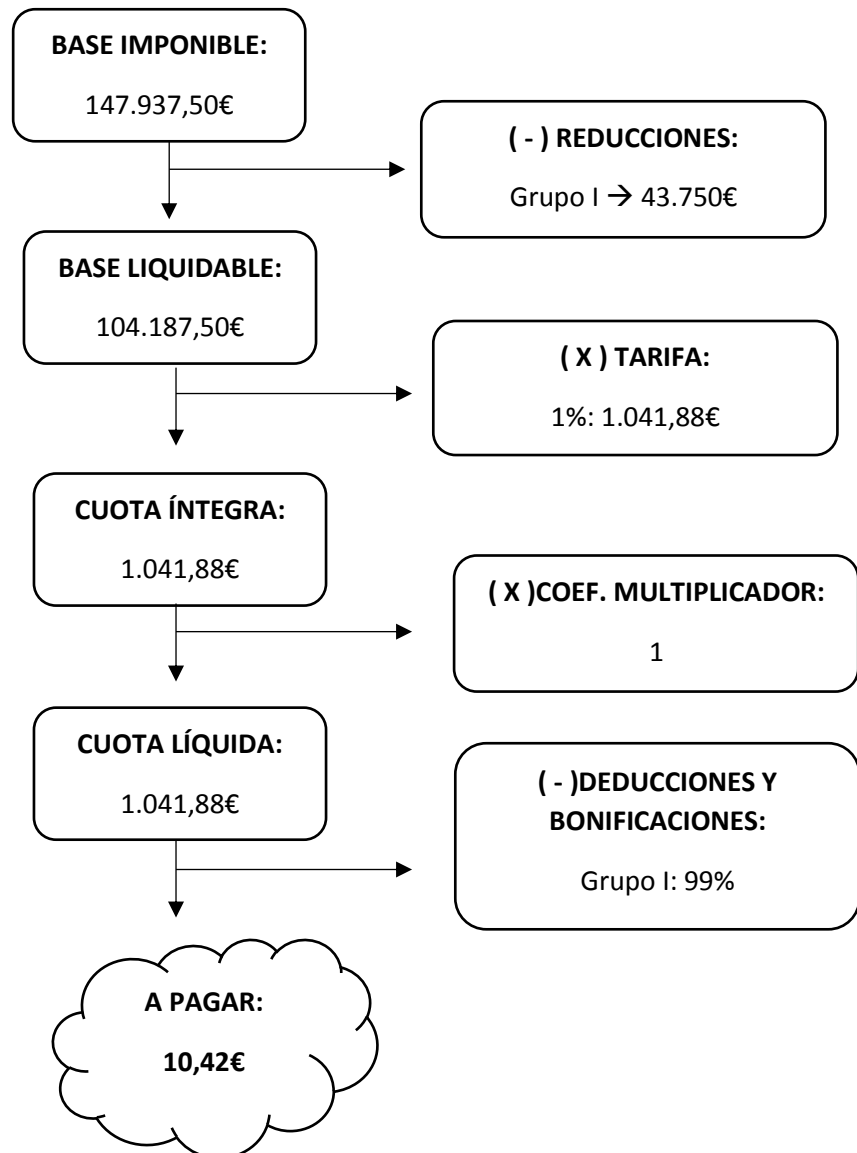


La Comunidad Autónoma de Aragón establece una reducción por parentesco para los grupos I y II del 100% de la Base Imponible, por lo que ninguno de los causahabientes tendría que tributar por nada al obtenerse una Base Liquidable negativa.

BALEARES

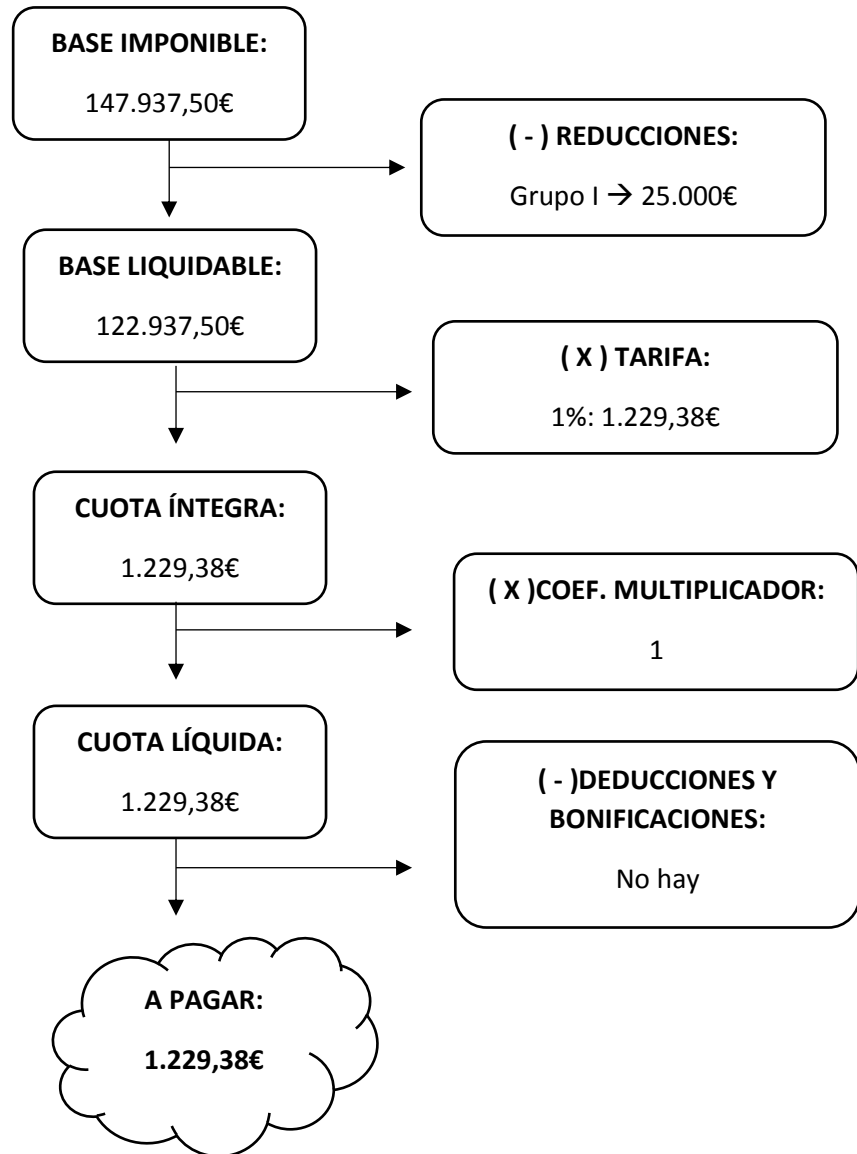
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



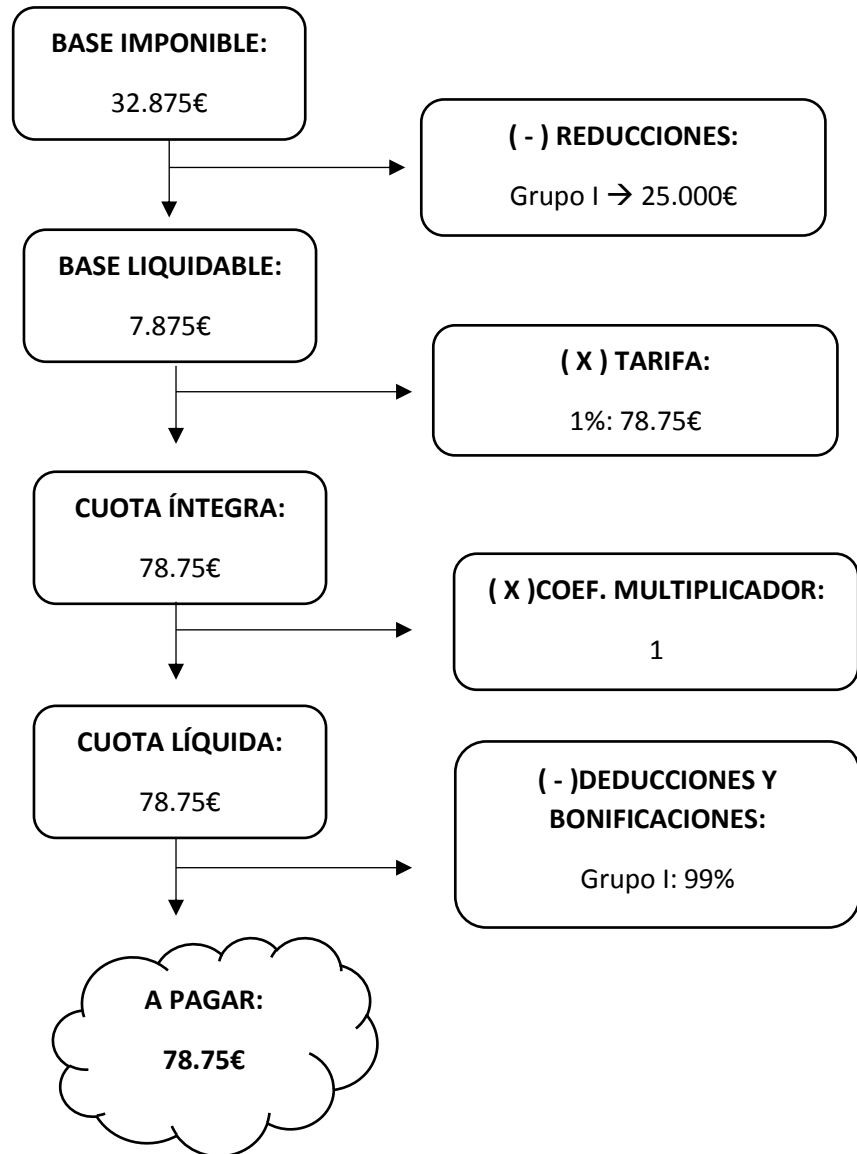
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.

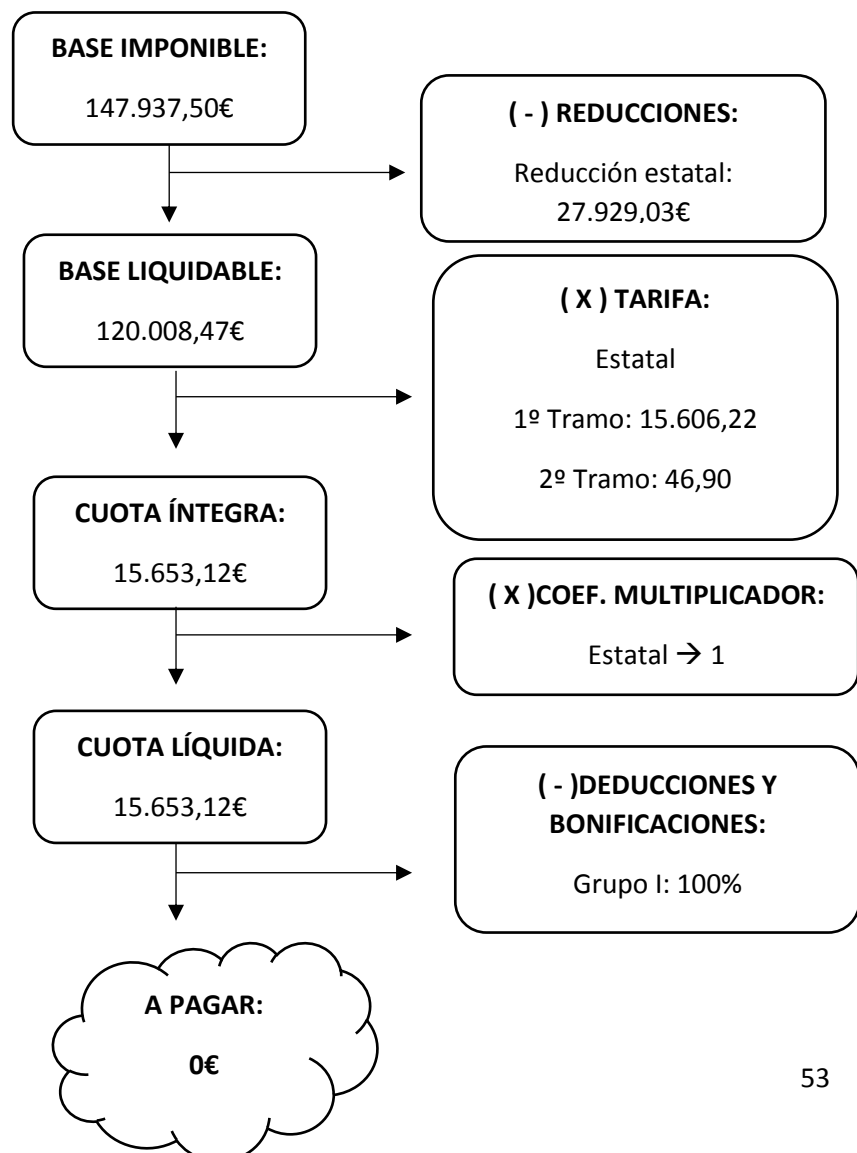


La Comunidad Autónoma de Baleares, establece una reducción de 25.000€ + 6.250€ por cada año menor de 21 años para el grupo I de parentesco. En cambio, para el grupo II de parentesco, dicha reducción se resume a 25.000€. Debido a ello, la Base Liquidable de cada uno de los sujetos será distinta en función del grupo de parentesco. Tras el establecimiento de las deducciones y bonificaciones practicadas, las cuales sólo se establecerán para el grupo I de parentesco (99% de la Cuota Líquida), se puede concluir con que la cuota a pagar por Adrián es de 10.42€. En cambio, como para el grupo II de parentesco no se establece ningún tipo de deducción ni bonificación, la cuota a pagar de Marcos será de 1.229,38€ y la de María de 78.75€

CASTILLA LA MANCHA

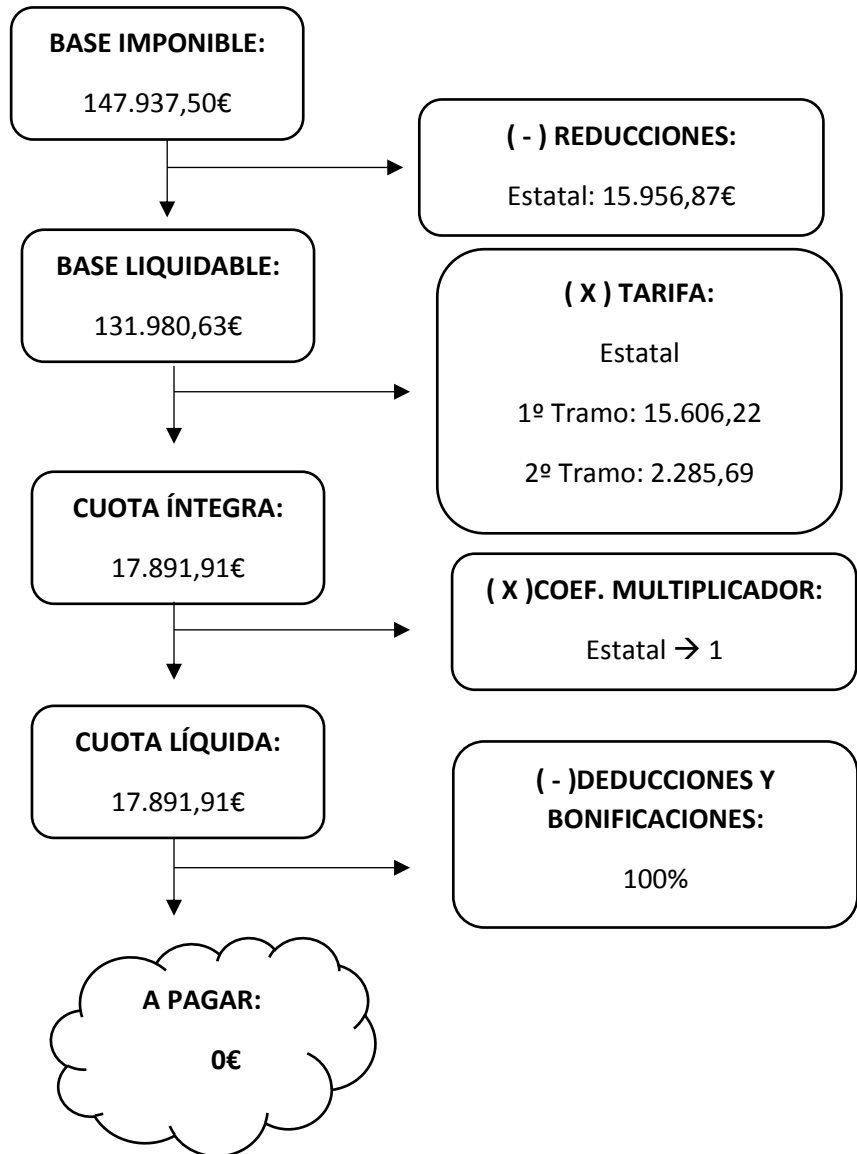
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



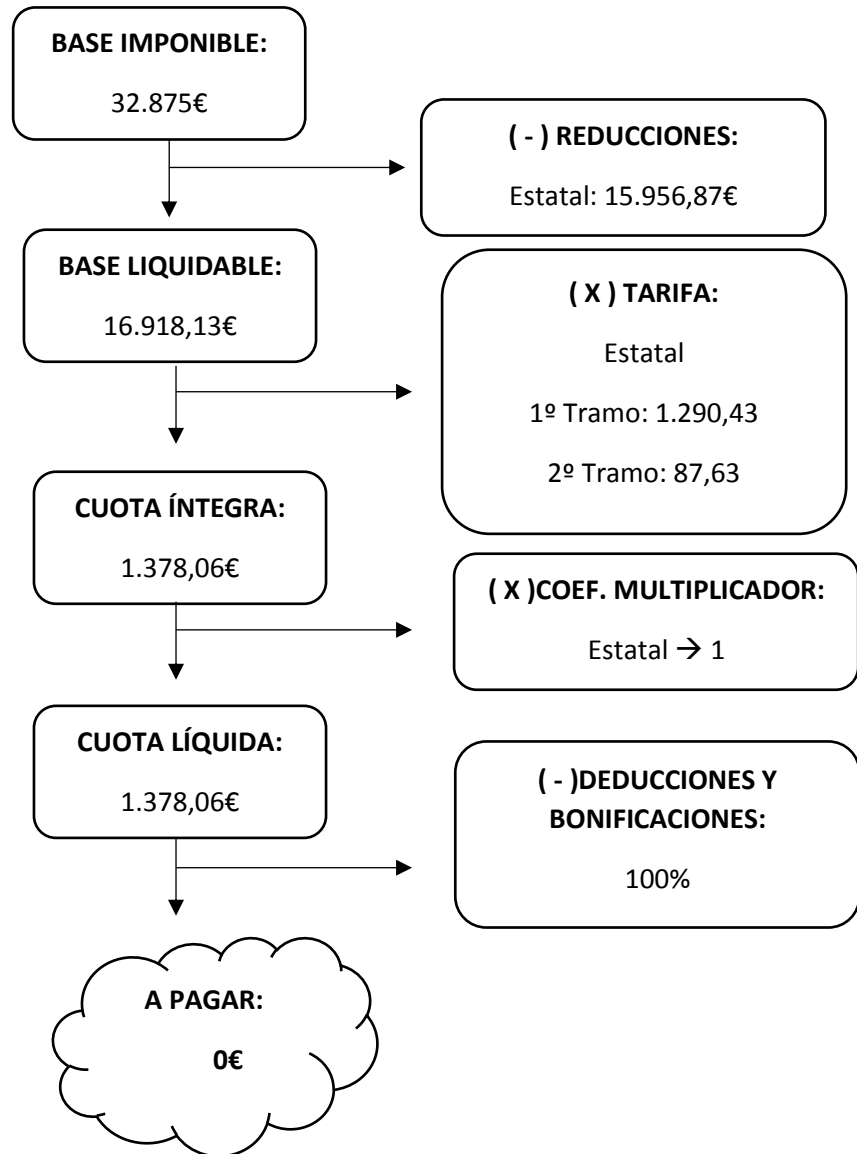
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.

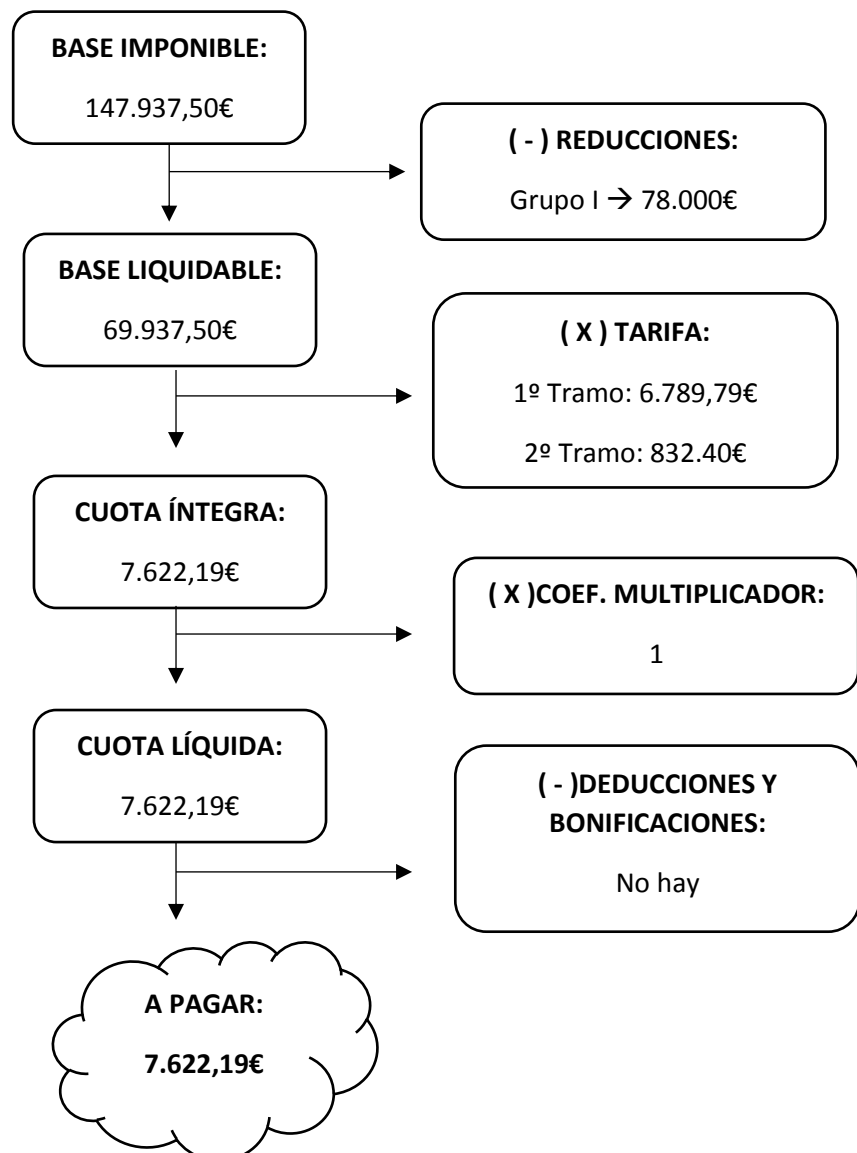


Castilla La Mancha, no establece ningún tipo de reducción en la Base Imponible, por ello se establece la reducción estatal. Asimismo, la tarifa aplicable y el coeficiente multiplicador establecido también será el estatal. Sin embargo, establece una deducción del 100% de la Cuota Líquida para los grupos I y II de parentesco, por lo que ninguno de los causahabientes tendrá que tributar por la adquisición de dichos bienes.

CASTILLA Y LEÓN

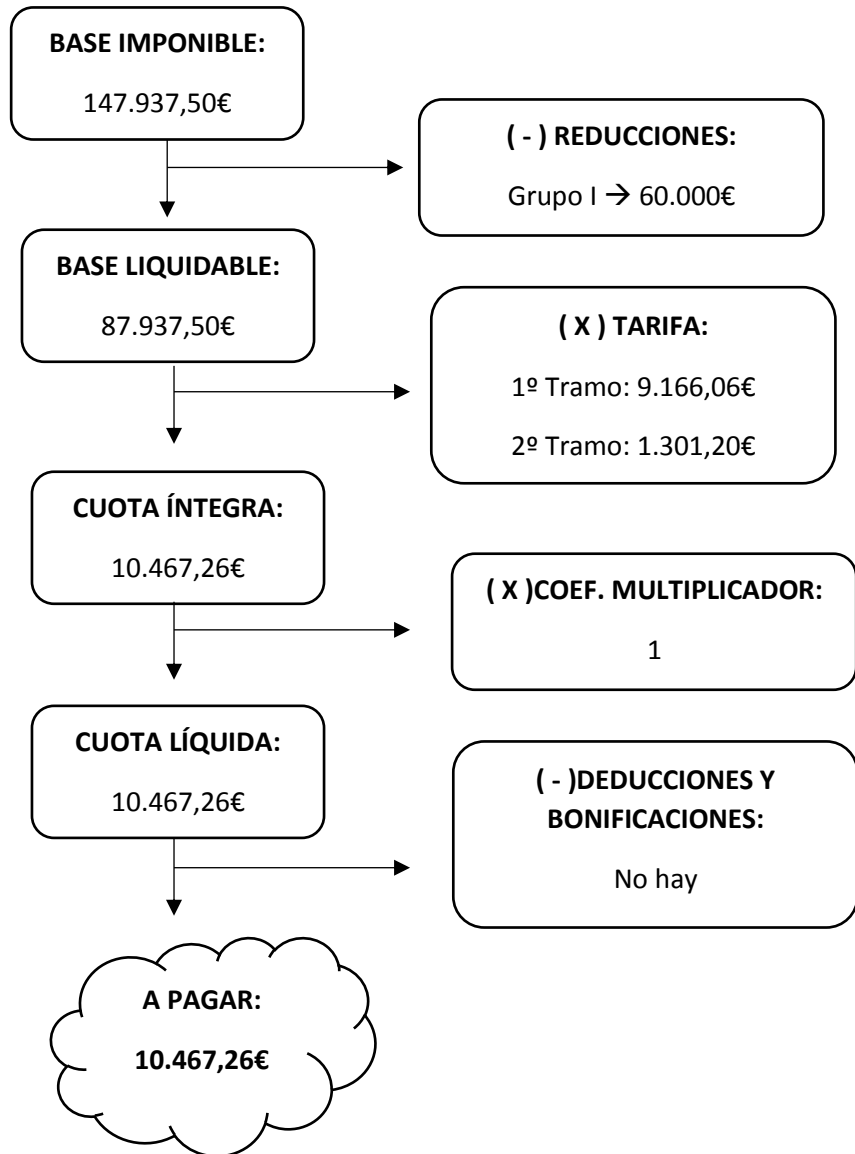
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



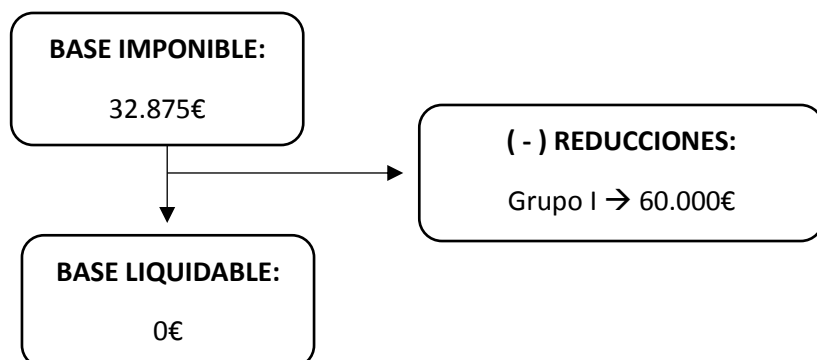
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.

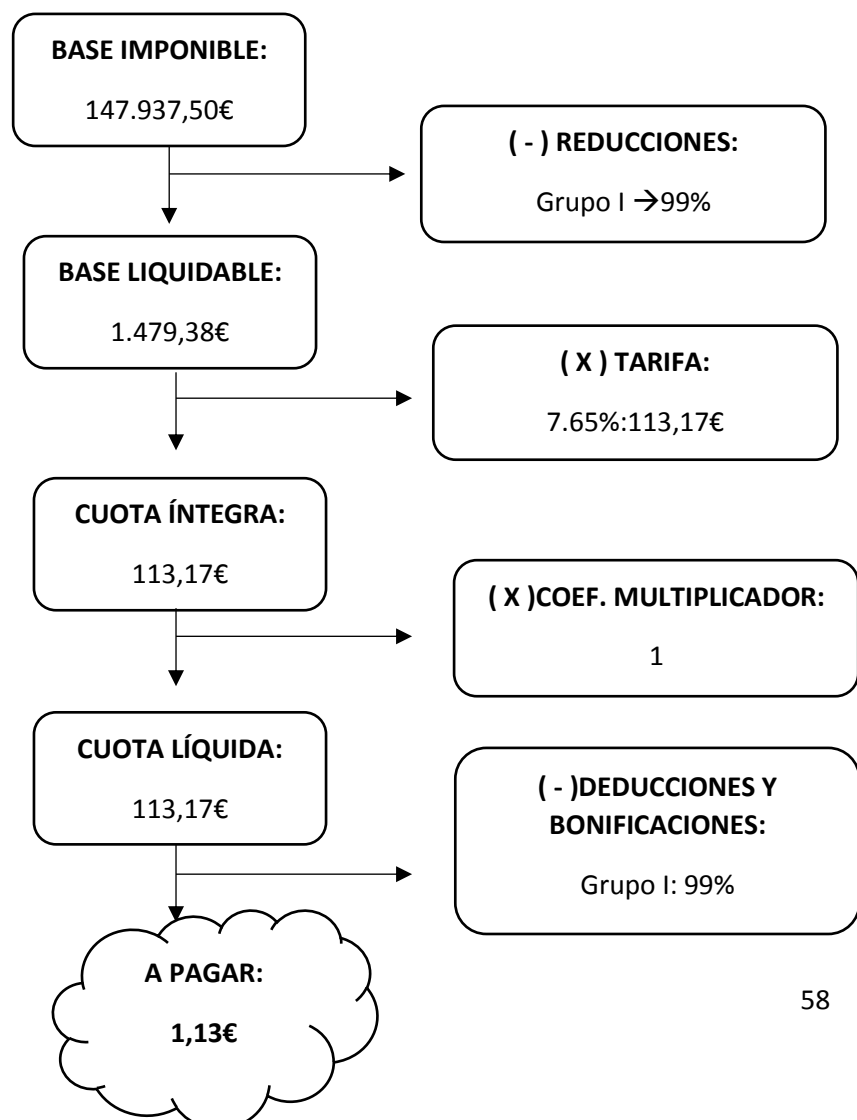


Castilla y León establece una reducción de 60.000€ para los grupos I y II de parentesco. Además, para el grupo I de parentesco establece una reducción, además de los 60.000€, de 6.000€ por cada año que el causahabiente sea menor de 21 años. Como consecuencia de la aplicación de dicha reducción, Dña. María no tendrá que aportar nada por la adquisición de los bienes. La Base Liquidable de cada uno de los hijos será distinta, por lo que la tarifa aplicable también distará para cada uno de ellos. Tal y como establece el artículo 1.3 de la Ley 9/2012, desde el año 2013 no se establece ningún tipo de deducción ni bonificación, por lo que la cuota a pagar por cada uno de los hijos será la siguiente: Adrián, al pertenecer al grupo I de parentesco, tendrá que aportar en concepto de la transmisión de los bienes, 7.622,19€, mientras que Marcos, al encontrarse dentro del grupo II de parentesco, tendrá que tributar por 10.467,26€

MURCIA

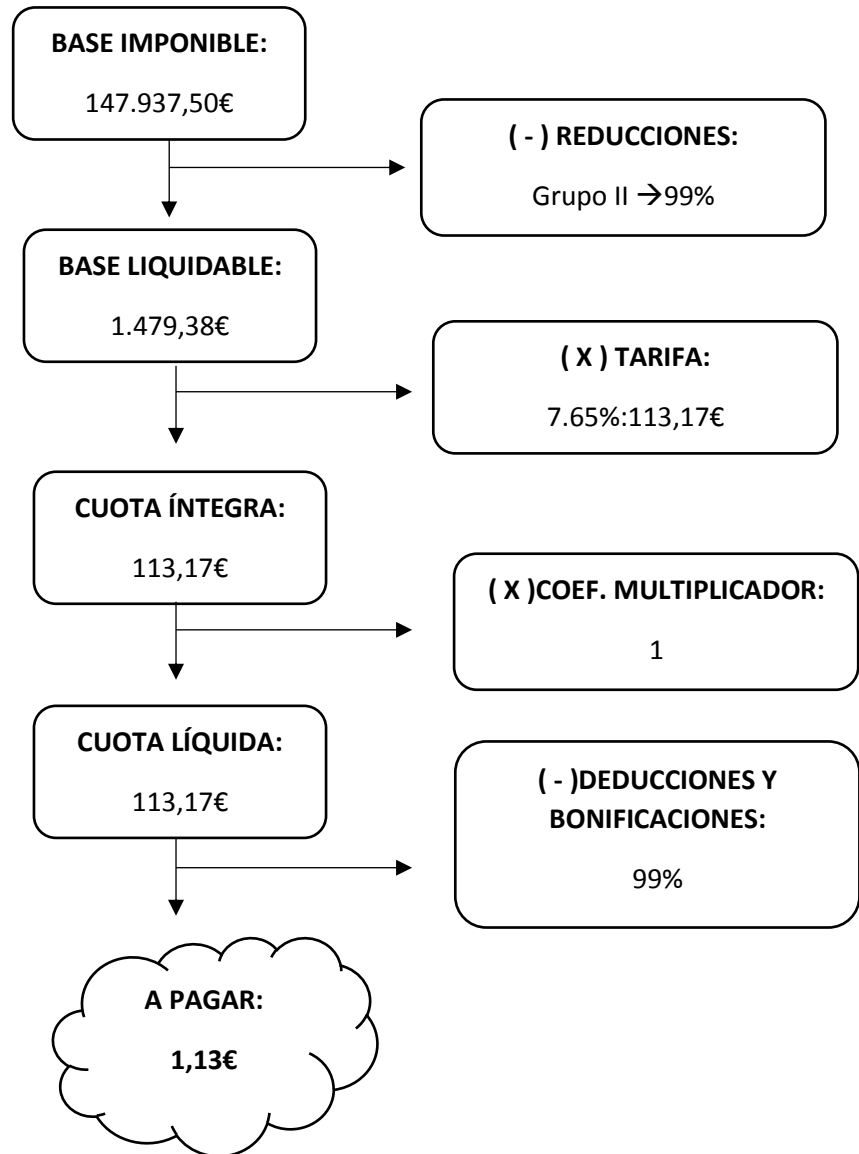
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



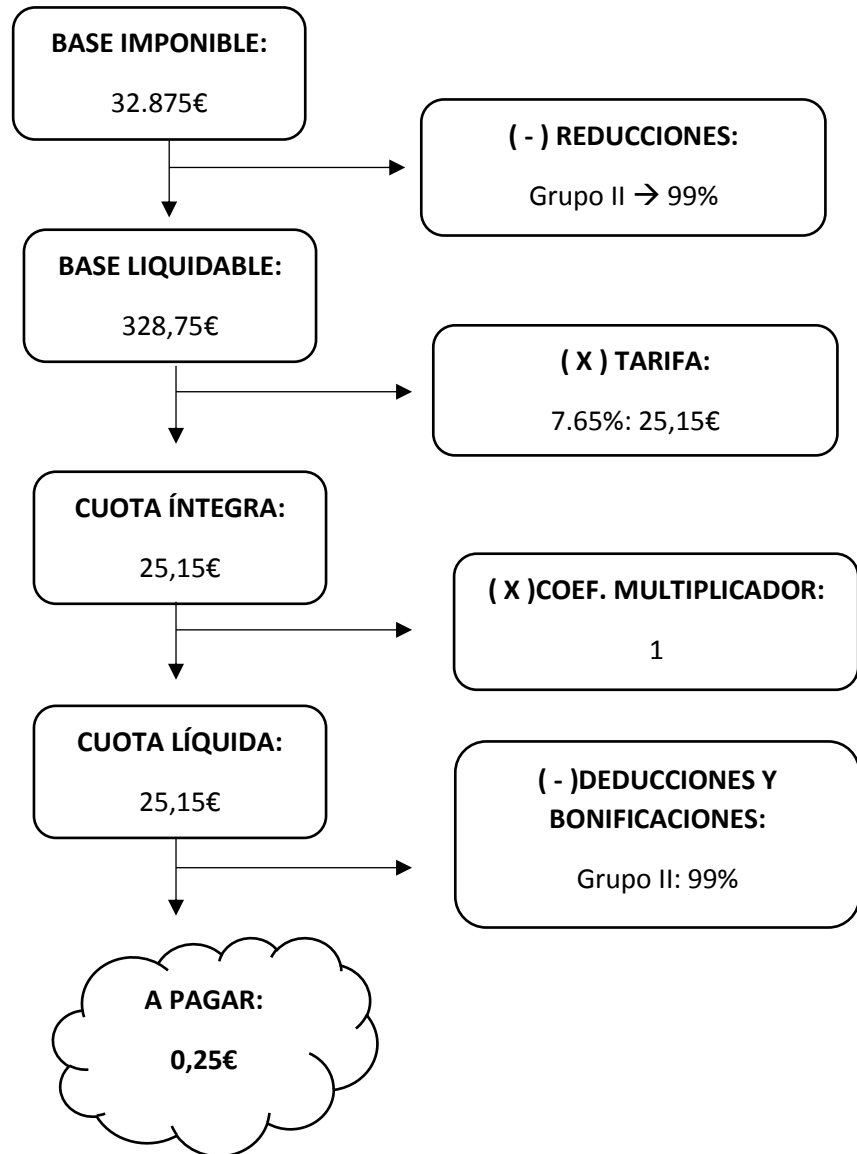
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.

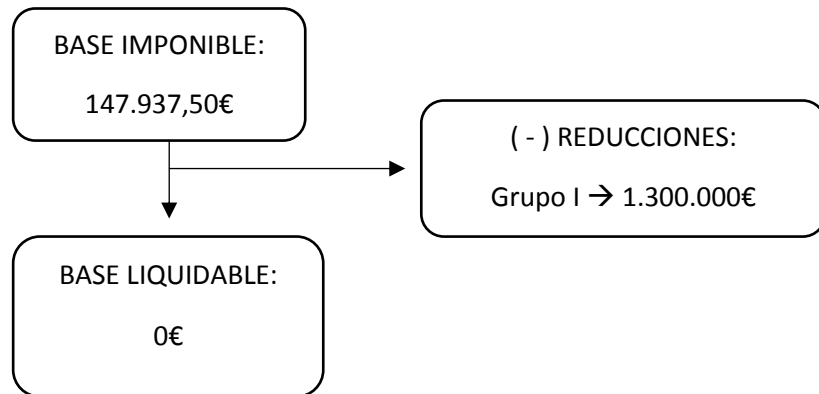


Por otro lado, Murcia establece una reducción en la Base Imponible del 99% para los grupos I y II de parentesco. Como consecuencia de dicha aplicación, la Base Liquidable de cada uno de los sujetos tiene un porcentaje muy bajo, a la que al aplicar la tarifa y la cuota íntegra, se queda en una cantidad ínfima comparándola con las anteriores comunidades autónomas. No obstante, Murcia establece además una deducción del 99% para los grupos I y II de parentesco, por lo que la cuota a pagar por cada uno de los sujetos es de 1.13€ para el caso de Adrián y Marcos y de 0.25€ en el caso de Dña. María.

GALICIA

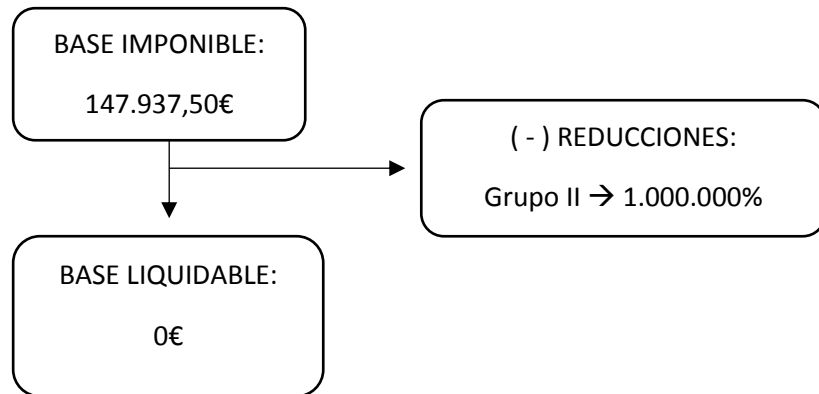
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



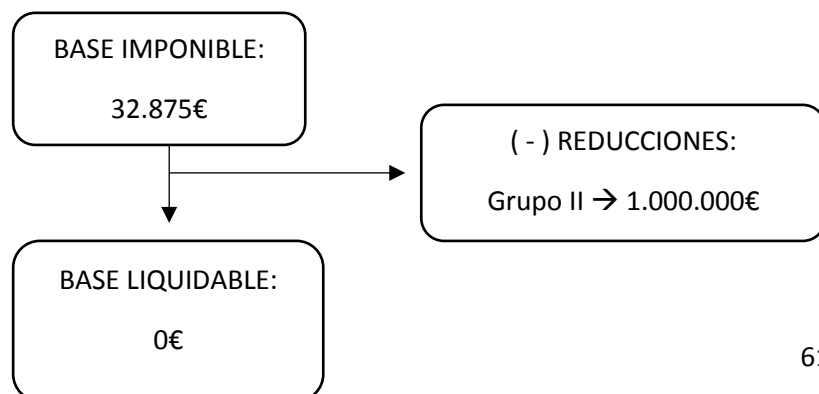
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.

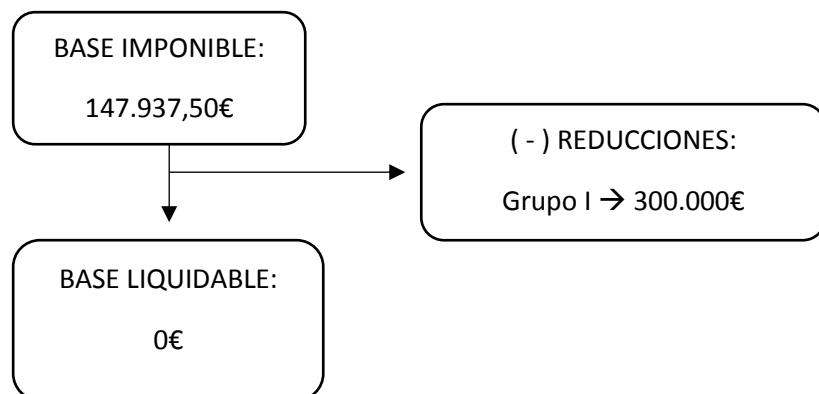


La Comunidad Autónoma de Galicia establece una reducción de 1.000.000€ para los grupos I y II de parentesco. Pese a que además de que para el grupo I de parentesco se establezca una reducción de 100.000€ por cada año que el causahabiente sea menor de 21 años, para los tres sujetos se obtiene una Base Liquidable negativa, por lo que ninguno de ellos se verá obligado a tributar por nada en concepto de dicha transmisión

ASTURIAS

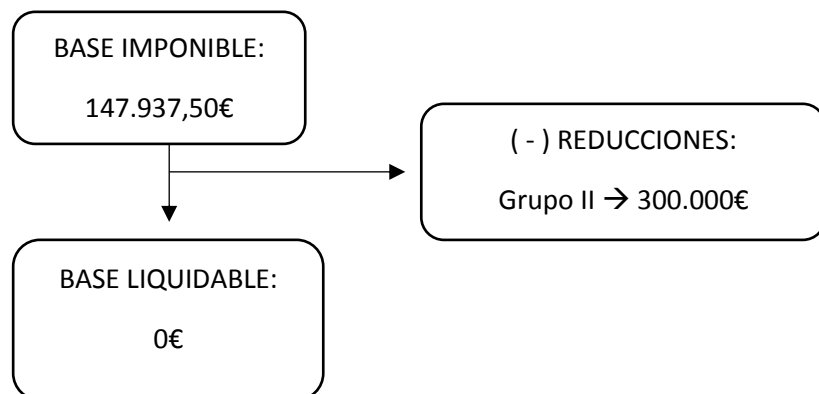
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



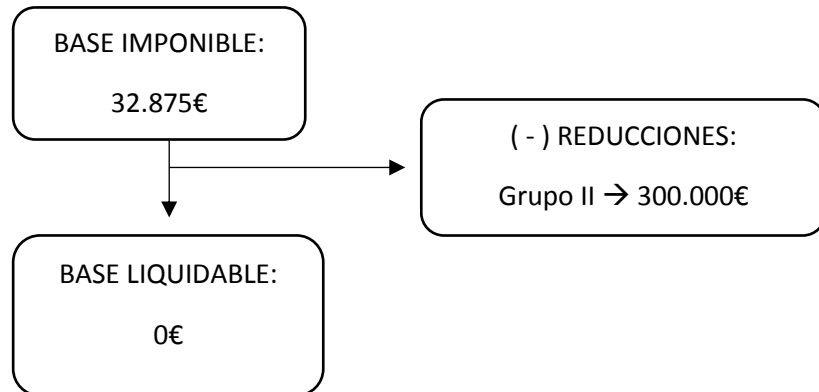
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.

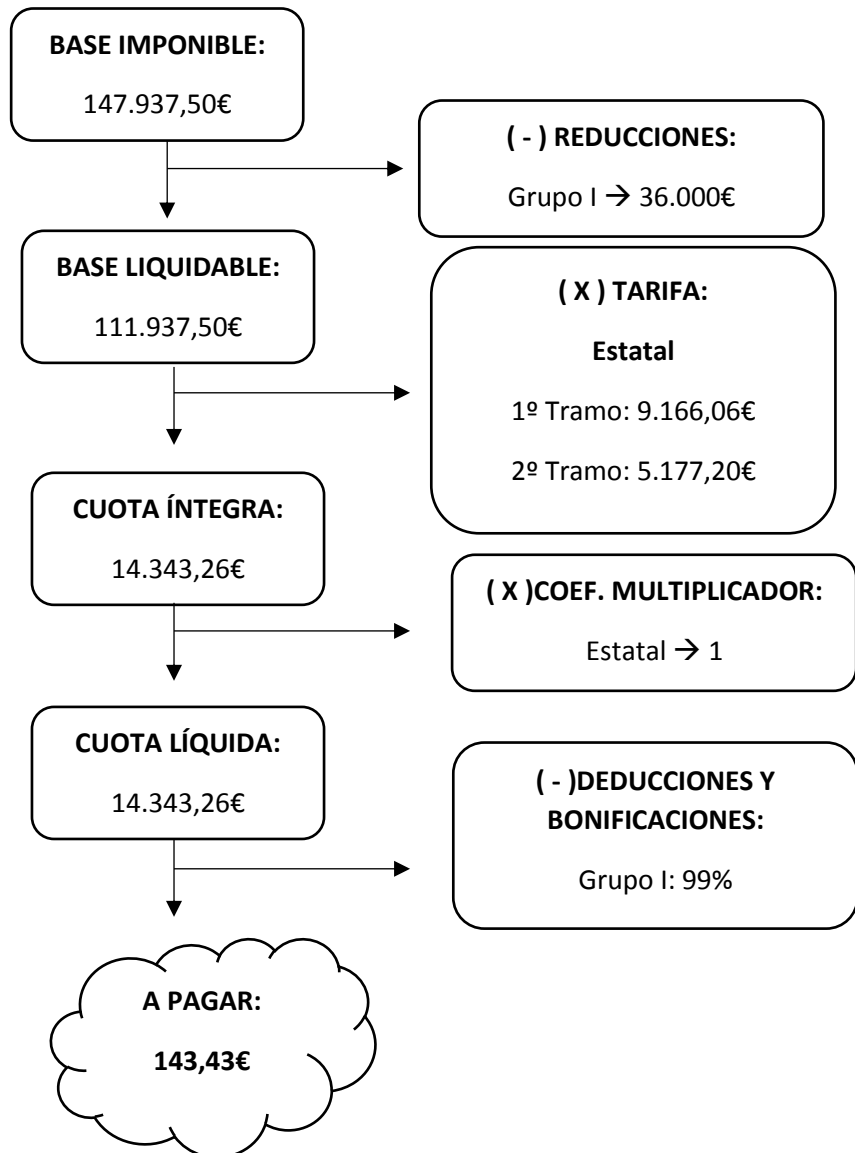


Al igual que en Galicia, Asturias estable una reducción de 300.000€ obteniéndose de este modo una Base Liquidable negativa para los tres sujetos. Por ello, en este caso los mencionados sujetos también se encontrarán exonerados del pago por la transmisión de los bienes.

EXTREMADURA

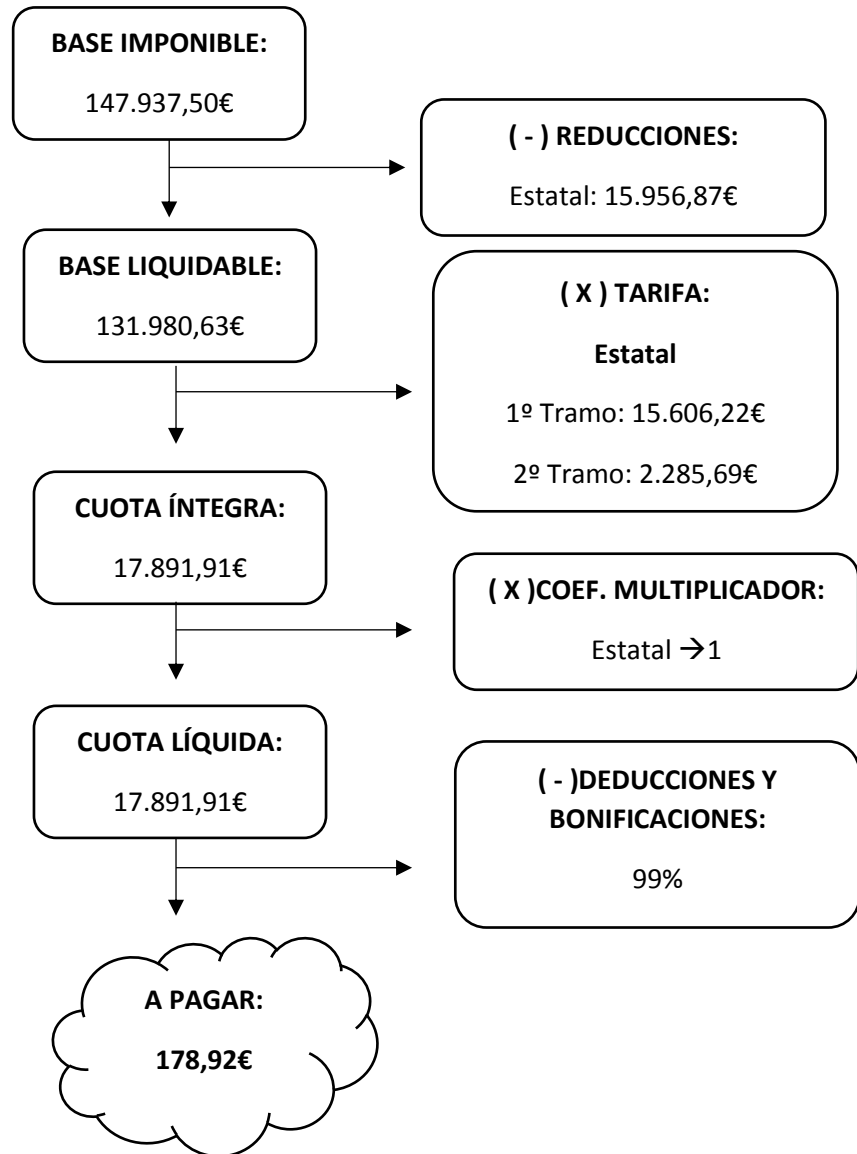
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



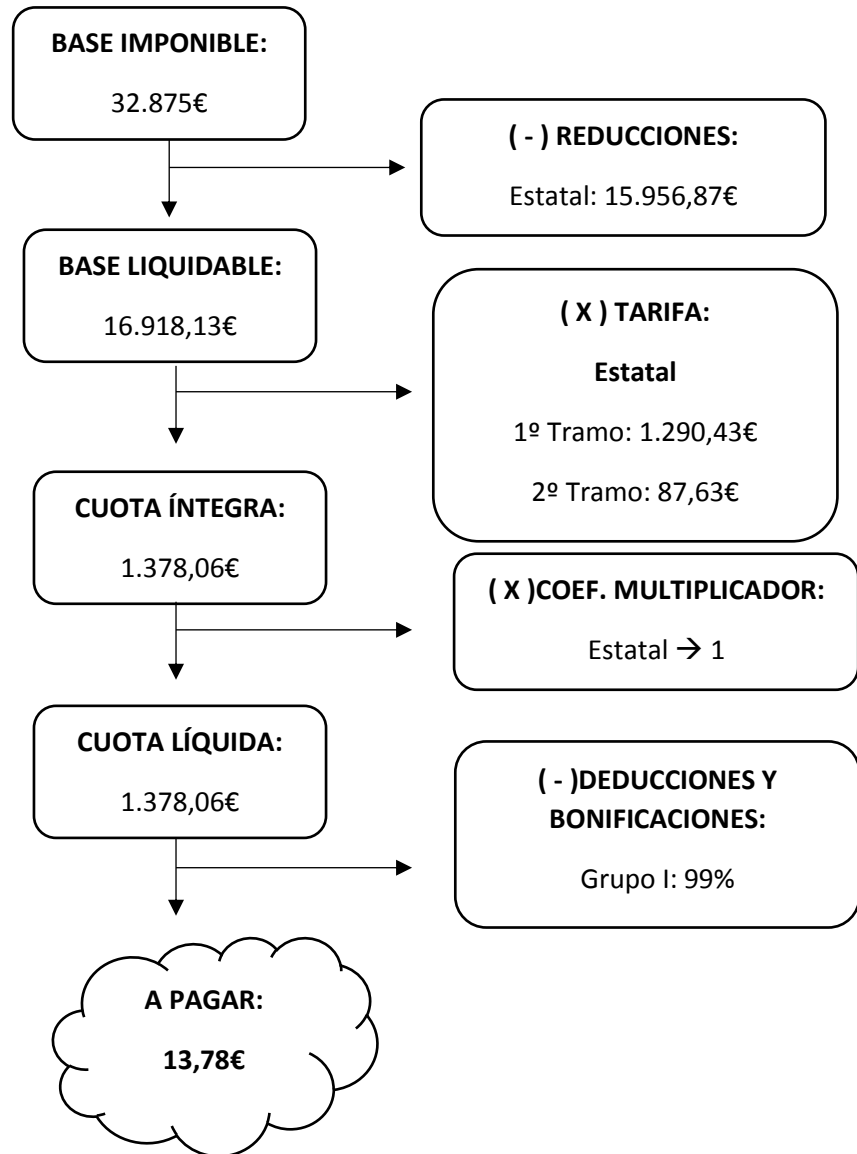
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.

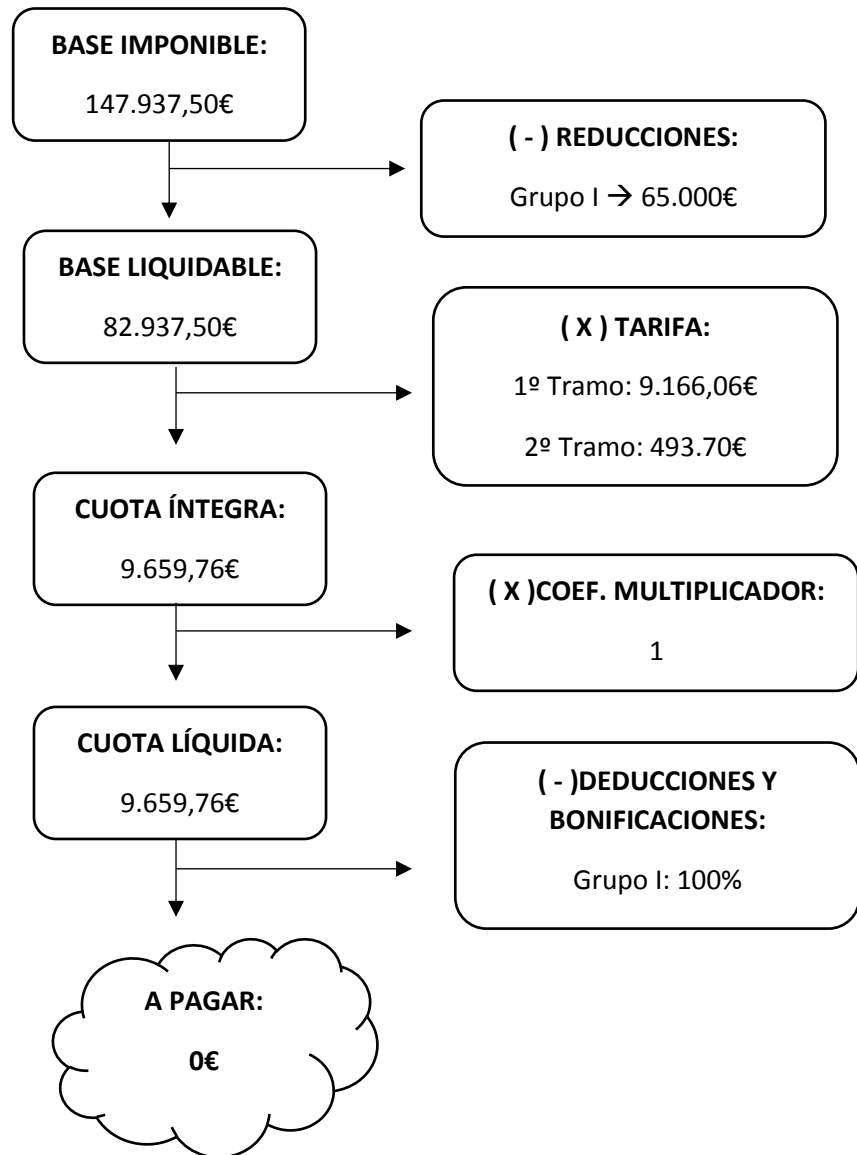


La Comunidad Autónoma de Extremadura, establece una reducción de 18.000€ más 6.000€ por cada año menor de 21 años para el grupo I de parentesco. Sin embargo, para el grupo II de parentesco no establece ningún tipo de reducción, por lo que la reducción aplicable será la establecida en la normativa estatal. Debido a ello, se muestra una diferencia en la Base Liquidable de cada uno de los sujetos. Así mismo, tanto para el grupo I de parentesco como para el grupo II de parentesco, se establece una deducción del 99% de la Cuota Líquida. Por ello, la cuota a pagar de Adrián es de 143,43€, la de Marcos es de 178,92€ y la de Dña. María es de 13,78€.

CANTABRIA

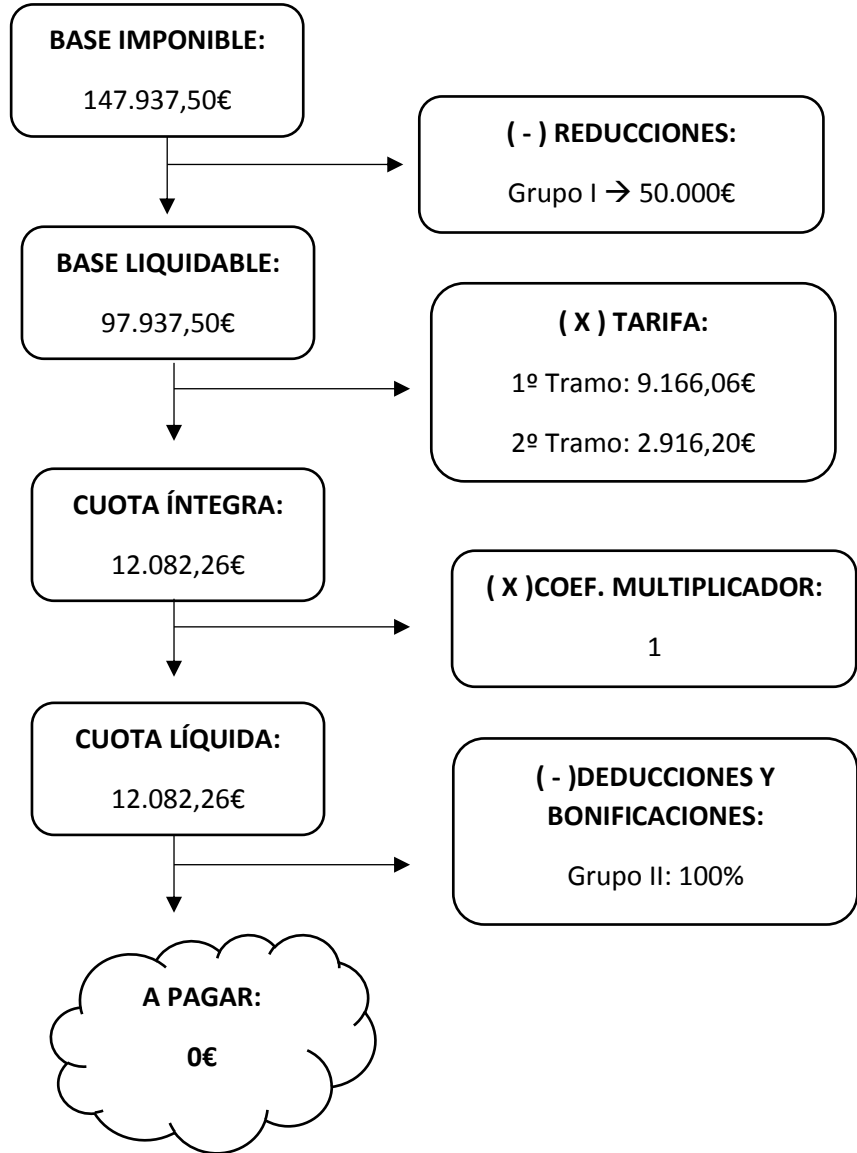
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



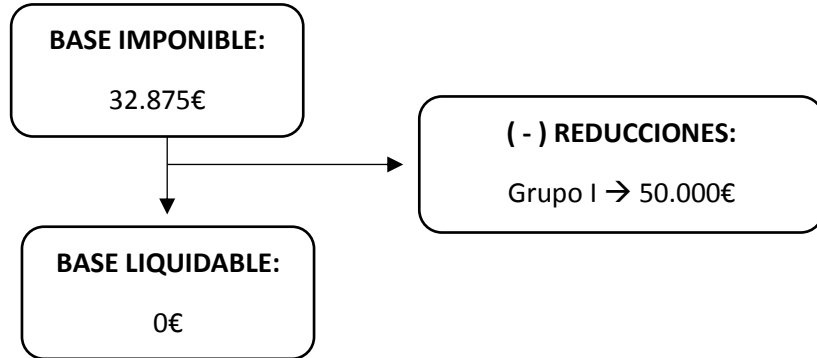
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.

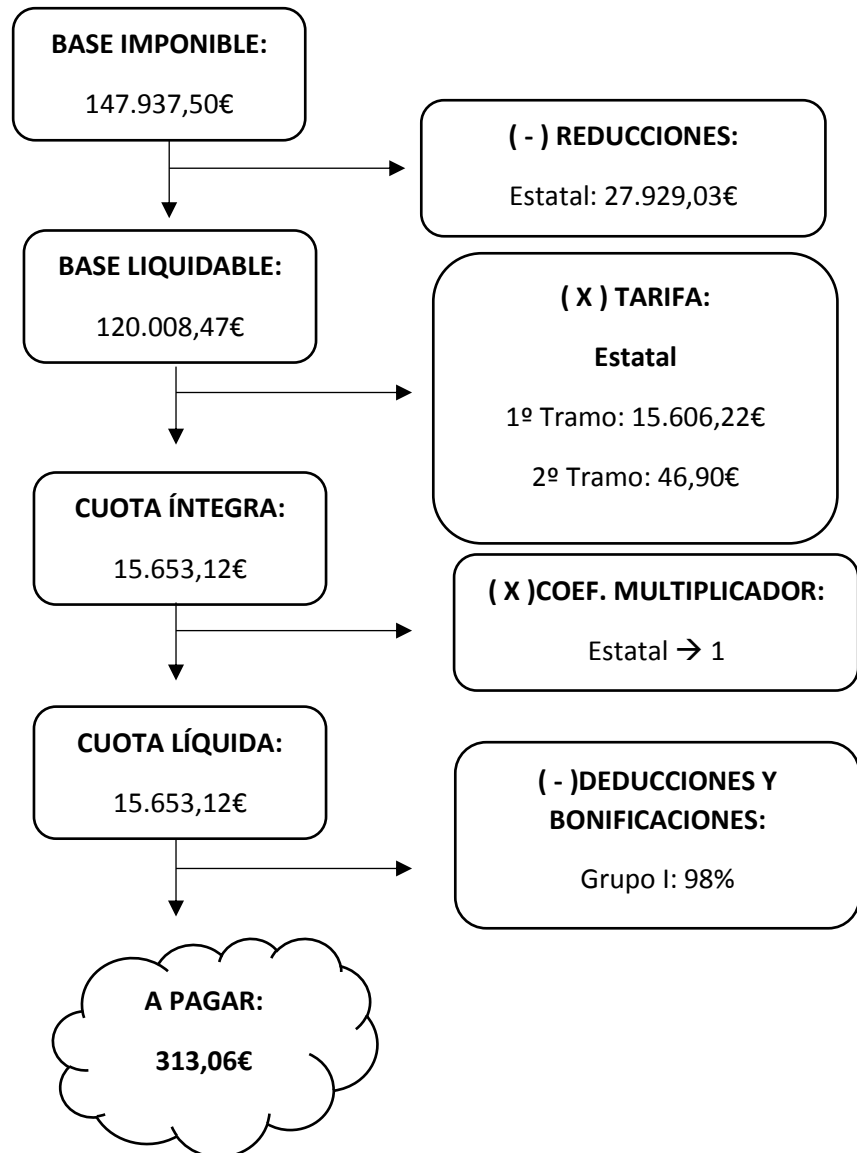


La Comunidad Autónoma de Cantabria establece una deducción del 100% de la Cuota Líquida, por lo que ninguno de los sujetos tendrá que aportar nada por la transmisión de esos bienes.

LA RIOJA

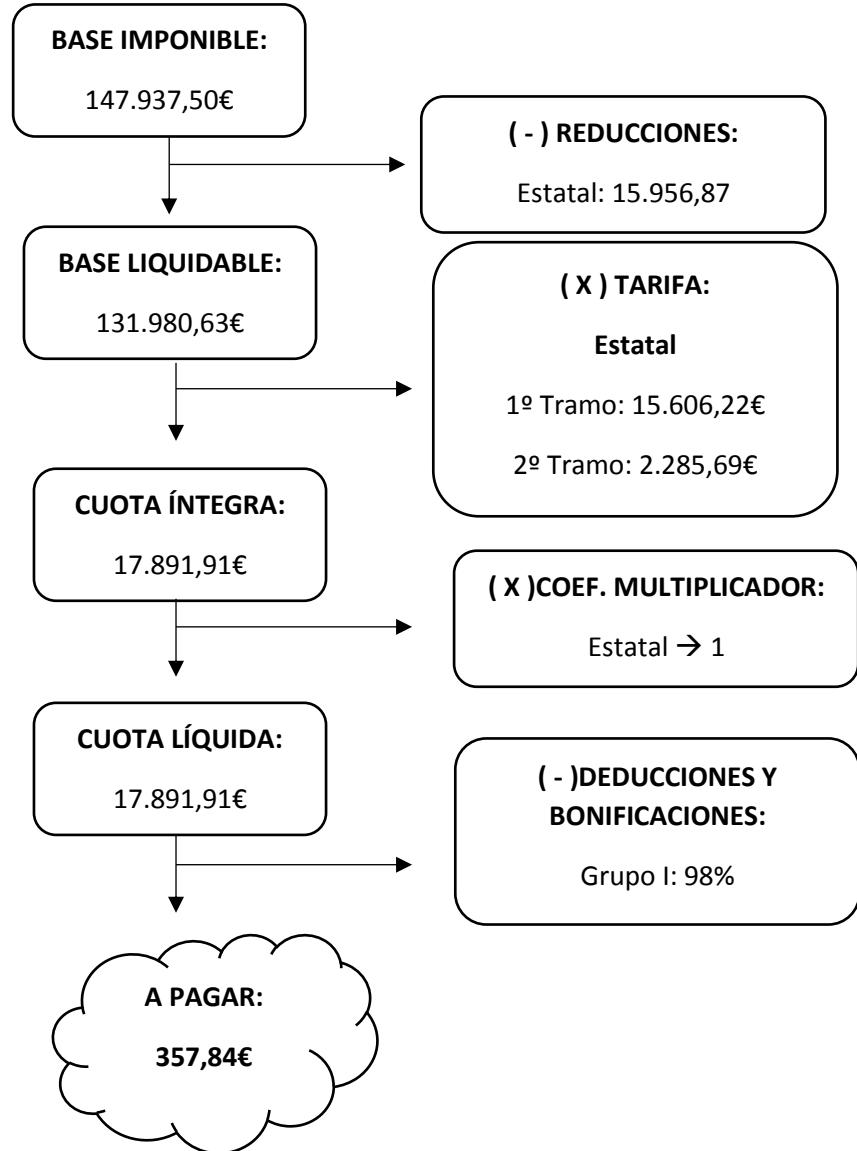
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



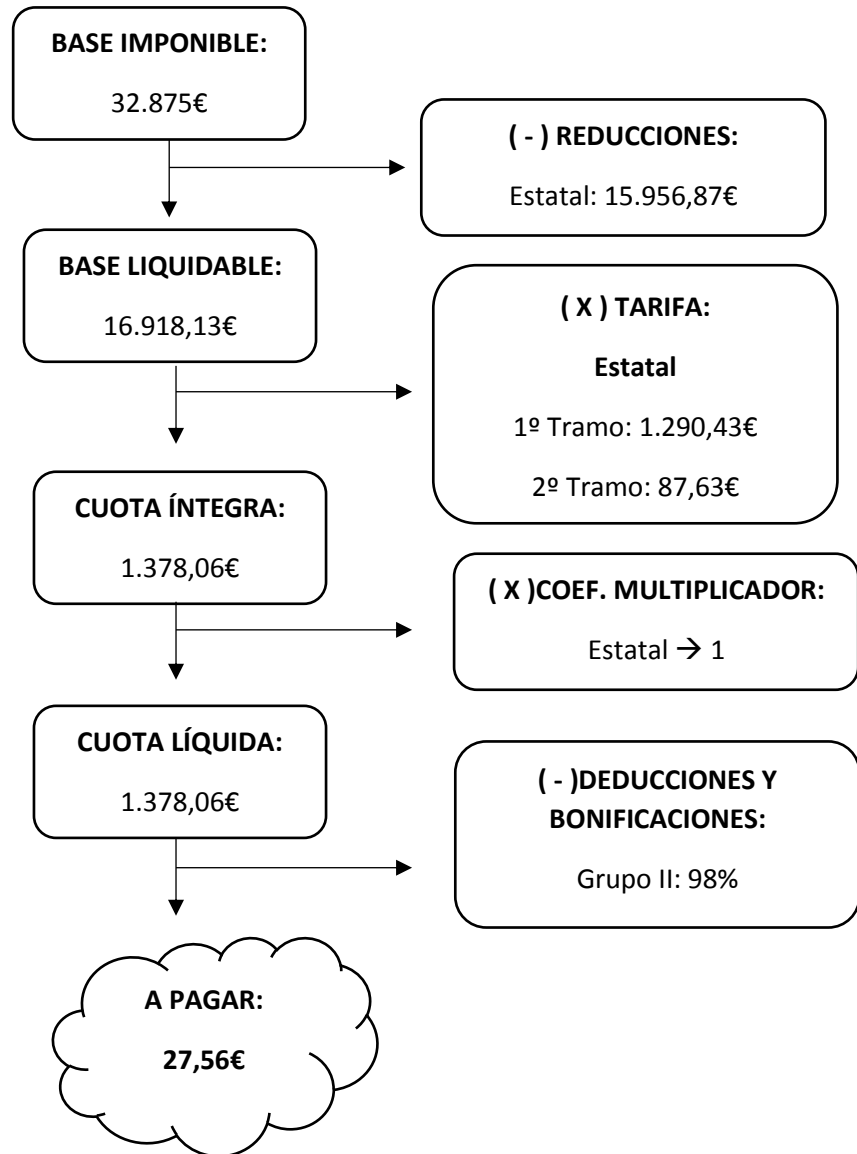
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.

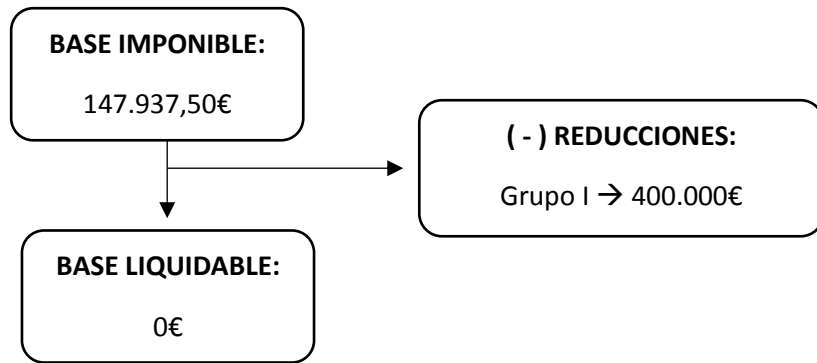


La Comunidad Autónoma de La Rioja no establece ningún tipo de reducción sobre la Base Imponible, ni sobre la tarifa aplicable ni el coeficiente multiplicador, por lo que se aplicará lo establecido en la normativa estatal. Sin embargo, establece una deducción del 98% de la Cuota Líquida para los grupos I y II de parentesco. De este modo, la cantidad a pagar por cada uno de los sujetos será la siguiente: Adrián deberá de tributar por el valor de 313,06€, Marcos tendrá que abonar 357,84€ y Dña. María tendrá que pagar 27,56€

PAÍS VASCO

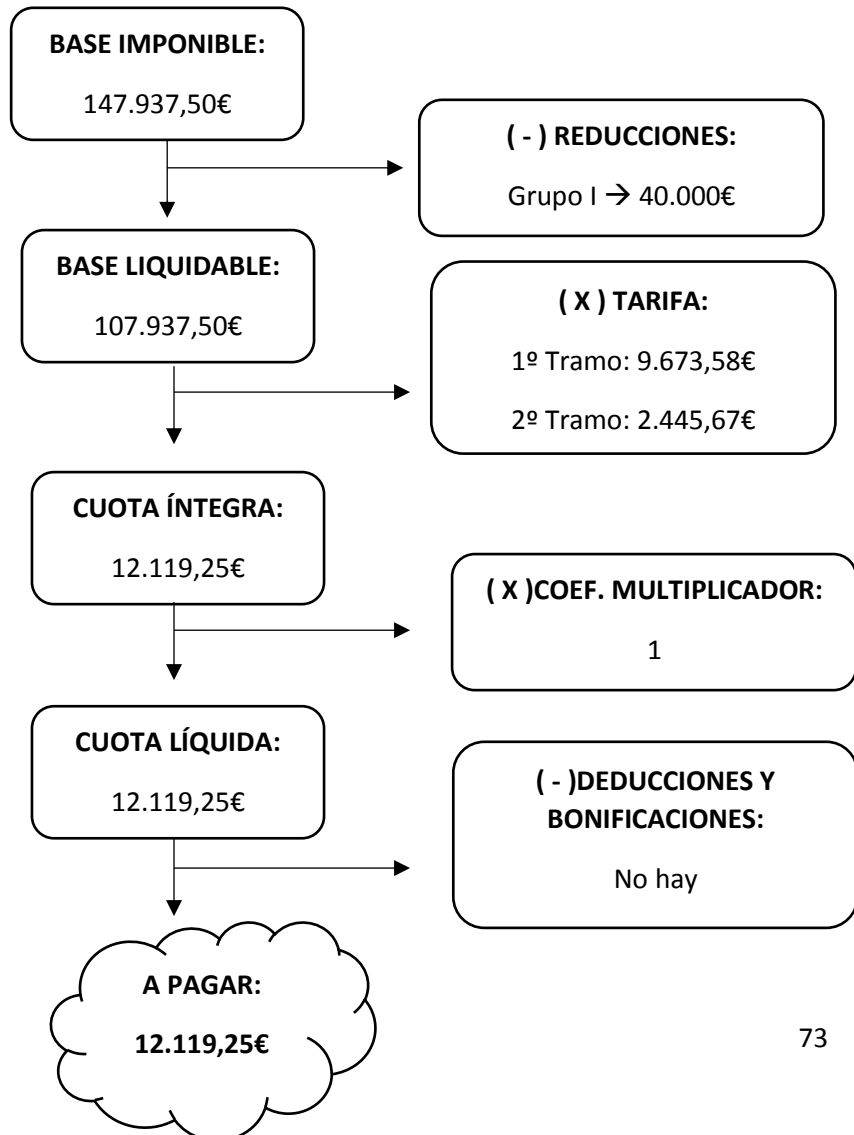
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



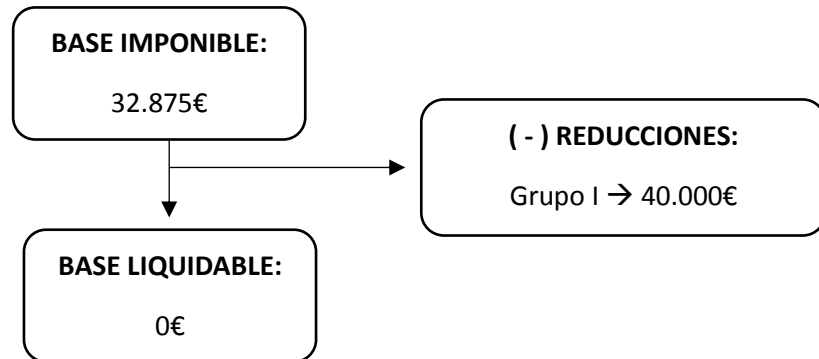
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.

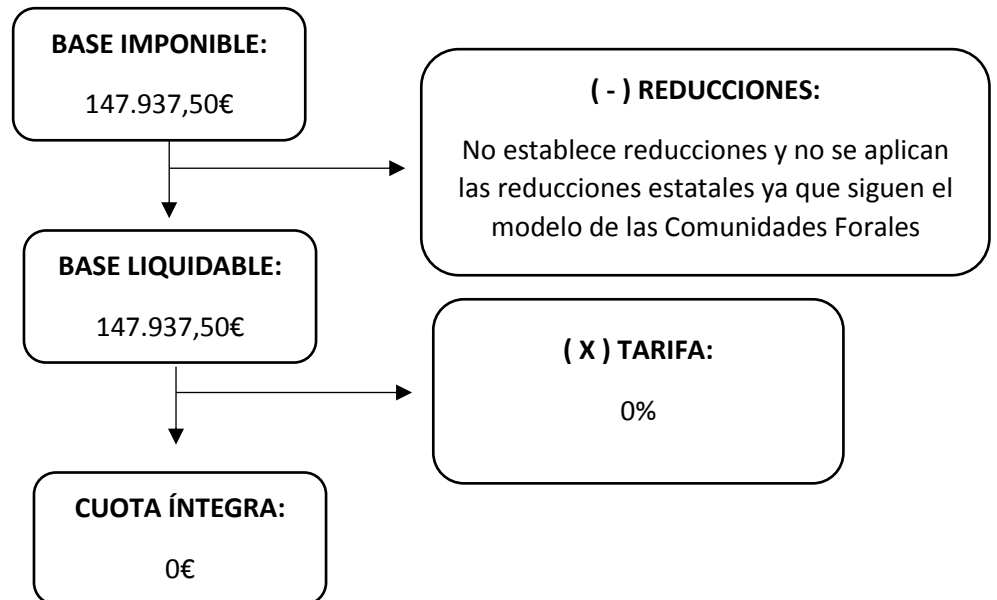


La Comunidad Foral del País Vasco establece una reducción de 400.000€ para el grupo I de parentesco. Debido a ello, Adrián no tendrá que tributar por nada en concepto de los bienes objeto de transmisión. Sin embargo, para el grupo II de parentesco, se establece una reducción de 40.000€. En este caso, Dña. María tampoco tendrá que tributar por la adquisición de los bienes, pero Marcos tendrá que aportar 12.119,25€ por la adquisición de los bienes, ya que no se establece ningún tipo de deducción ni bonificación.

NAVARRA

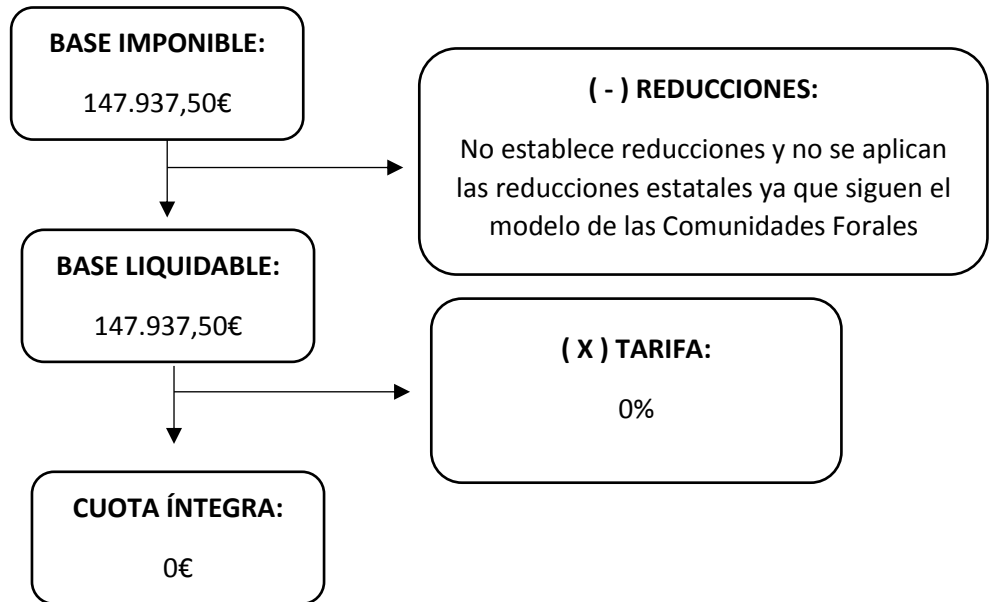
ADRIÁN

Pertenece al grupo I de parentesco por ser hijo menor de 21 años.



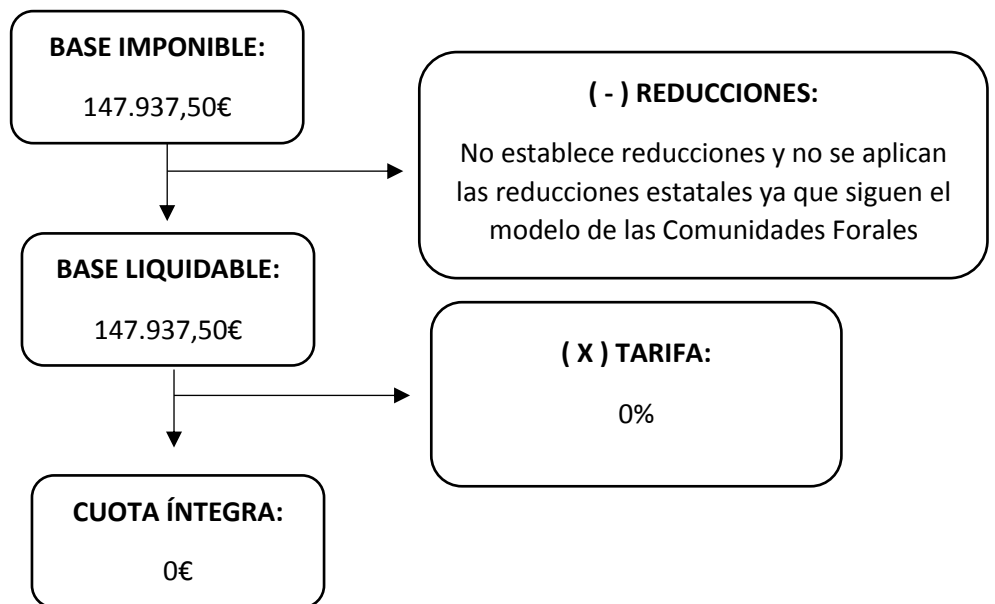
MARCOS

Pertenece al grupo II de parentesco.



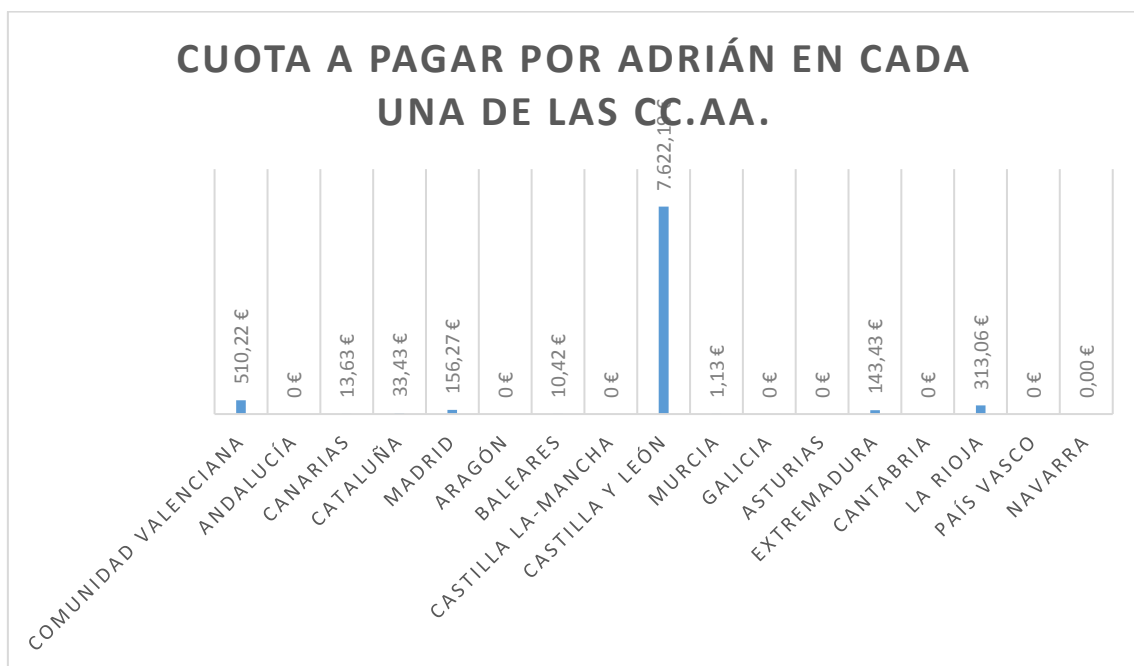
MARÍA

Pertenece al grupo II de parentesco.



Para finalizar con los casos prácticos de todas las comunidades autónomas, la Comunidad Foral de Navarra no establece ningún tipo de reducciones en la Base Imponible. En este caso, como Navarra se encuentra dentro de las Comunidades Forales y dichas comunidades tienen un régimen de aplicación distinto, no se aplican las reducciones estatales. Tras la aplicación de la tarifa que para los tres casos es de un 0% debido a que la Base Liquidable es inferior a 250.000€, se puede concluir con que ninguno de los sujetos tendrá que aportar nada en concepto de los bienes a heredar.

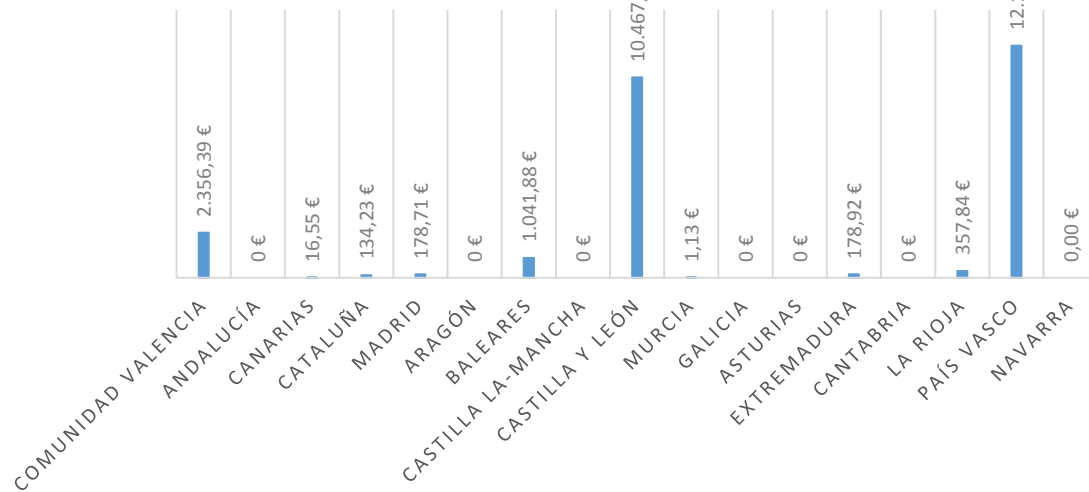
Las siguientes gráficas nos muestran las diferencias retributivas por cada uno de los causahabientes en función de la comunidad autónoma en la que resida el causante.



Fuente de Elaboración Propia

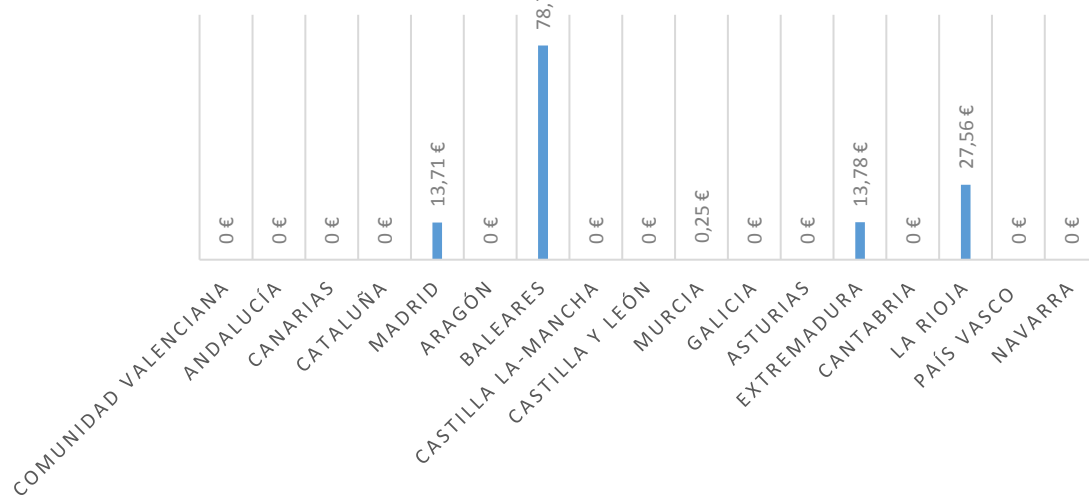


CUOTA A PAGAR POR MARCOS EN CADA UNA DE LAS CC.AA.



Fuente de Elaboración Propia

CUOTA A PAGAR POR MARÍA EN CADA UNA DE LAS CC.AA.



Fuente de Elaboración Propia

Tal y como se puede observar, existen diferencias en la tributación de cada uno de los causahabientes como consecuencia de la adquisición de los bienes objetos de transmisión.

Por un lado, nos encontramos con que para el **grupo I** de parentesco, es decir, en el caso de Adrián, a pesar de establecerse unas innumerables reducciones en la Base Imponible del sujeto e incluso deducciones en la Cuota Líquida, la CC.AA. en la que más cantidad tendrá que aportar el sujeto en concepto de la transmisión “mortis causa” es en Castilla y León, en la que el sujeto tendrá que aportar 7.612,19€.

En contraposición a dichas comunidades, el sujeto quedará exonerado del pago del impuesto en las siguientes comunidades autónomas: Andalucía, Aragón, Castilla La-Mancha, Galicia, Asturias, Cantabria, País Vasco y Navarra. En este momento podemos diferenciar dos grupos de CC.AA. El primero estará formado por aquellas CC.AA. que establecen una cantidad elevada de reducciones, obteniéndose de este modo una Base Liquidable negativa. Nos encontramos ante el caso de las siguientes comunidades: Andalucía, Aragón, Galicia, Asturias, Cantabria y la Comunidad Foral del País Vasco. Dicha cantidad oscila entre los 300.000€ y 1.000.000€, e incluso en Aragón se establece una reducción del 100% de la Base Imponible.

Por otro lado, Castilla La-Mancha establece una bonificación del 100% de la Cuota Líquida, lo que conlleva de igual modo la exoneración del pago del impuesto por parte del sujeto. En este contexto, Navarra establece un tipo impositivo del 0% cuando la Base Liquidable sea inferior a 250.000€.

En el resto de comunidades, la tributación es similar, estableciéndose una ínfima recaudación para el grupo I de parentesco. Tal y como se puede observar, las Comunidades en la que se exige una mayor recaudación son la Comunidad Valenciana, con 510.22€ seguida de La Rioja, con 417.52€. Sin embargo, podemos seguir observando diferencias retributivas, ya que en Murcia la tributación en este caso se reduciría a 1.13€

Por otro lado, dentro del **grupo II** de parentesco, se distingue al cónyuge y al hijo Marcos. Las diferencias retributivas entre ellos también presentan una gran disparidad en la tributación. Tal y como se puede observar, para Marcos, las comunidades autónomas en las que más se debe de tributar en concepto de la adquisición de los bienes son en el País Vaco y Castilla y León. Así mismo, Marcos quedará exonerado del pago del impuesto en las siguientes comunidades autónomas: Andalucía, Aragón, Castilla La-Mancha, Galicia, Asturias, Cantabria y Navarra. En el resto de comunidades la tributación es similar, destacando la Comunidad Valenciana con 2.356,39€ seguida de Baleares, cuya tributación será de 1.041,88€.

En el caso de Dña. María, la comunidad en la que más tendrá que tributar por la adquisición de los bienes es en Baleares, debiendo de abonar 78,75€. Además, Dña. María tendrá que tributar en las siguientes comunidades por la adquisición de los bienes: Madrid, Baleares, Murcia, Extremadura y La Rioja. En el resto de comunidades quedará exonerada del pago del impuesto.

En consonancia con lo anteriormente expuesto, podemos concluir que las comunidades autónomas en la que dichos sujetos quedarán exonerados del pago del impuesto son:

Andalucía, Aragón, Castilla La-Mancha, Galicia, Asturias, Cantabria y Navarra. Todo ello se debe a las reducciones y bonificaciones propias que establecen dichas comunidades en mejora de lo establecido por la ley estatal.

Por otro lado, las comunidades autónomas en las que se presenta una mayor diferencia en la tributación de los sujetos son en la Comunidad Valenciana, Baleares, Castilla y León y el País Vasco.

Por ejemplo, mientras que en el País Vasco, Adrián queda exonerado del pago del impuesto, Marcos tendrá que aportar 12.119,25€. Esto se debe a que para el grupo I de parentesco, el País Vasco establece una reducción en la Base Imponible de 400.000€ mientras que para el grupo II de parentesco dicha reducción se reduce a 40.000€.

Dentro de este orden de ideas, otra de las comunidades autónomas en la que se puede observar mayor disparidad en la tributación del impuesto es en Baleares. En la mencionada comunidad, Adrián quedará exonerado del pago del impuesto mientras que Marcos tendrá que aportar 1.041,88€.

Así mismo, si comparamos Castilla y León, que es la comunidad autónoma en la que más tendrá que tributar el sujeto por la adquisición de los bienes, con aquellas comunidades en las que el sujeto está exonerado del pago del impuesto, como por ejemplo Andalucía, se observa la gran disparidad en la tributación en todo el estado.

A modo de resumen, durante el año 2019, en el siguiente grupo de comunidades los ascendientes y descendientes directos menores de 21 años (Grupo I de parentesco) quedarán obligados al pago del impuesto por cantidades ínfimas debido a la adquisición de las herencias: Canarias, Cataluña, Madrid, Baleares, Murcia y Extremadura. En dichas comunidades, la cantidad a la que quedará obligado a tributar el sujeto será inferior a 200€.

Las Comunidades Autónomas de Madrid, Baleares, Murcia y Extremadura, establecen una deducción del 99%. Cataluña establece una deducción del 96% y la deducción establecida en Canarias es casi en su totalidad, con un 99.9%.

Además, dentro de este grupo de parentesco podemos encontrarnos territorios donde el sujeto no deberá de pagar nada debido a los beneficios fiscales establecidos por la comunidad. Por ejemplo, en el caso de Andalucía y Galicia, el sujeto no deberá de tributar por nada cuando la Base Imponible del mismo sea inferior a 1.000.000€. En Asturias, el causahabiente quedará exonerado del pago del impuesto cuando la Base Imponible sea inferior a 300.000€, mientras que el País Vasco se amplía dicha reducción a 400.000€. En el caso de Aragón, se establece una reducción del 100% de la Base Imponible, y en Murcia se establece una reducción del 99%. Por último, Cantabria bonifica la Cuota en un 100%. A su vez, Navarra establece un tipo impositivo del 0% siempre y cuando la Base Liquidable sea inferior a 250.000€

Para el grupo II de parentesco (cónyuge, ascendientes y descendientes mayores de 21 años) las comunidades en las que menor cantidad deberá de aportar el sujeto por la

adquisición de los bienes objeto de transmisión será en: Canarias, Cataluña, Madrid, Murcia y Extremadura. Asimismo, el sujeto quedará exonerado del pago del impuesto en Andalucía, Aragón, Castilla La-Mancha, Galicia, Asturias, Cantabria y Navarra.

En el caso de los cónyuges, a pesar del escaso porcentaje que deberá de ingresar, tan sólo se verá obligada a tributar en las siguientes comunidades: Madrid, Baleares, Murcia, Extremadura y La Rioja

Tal y como se ha mostrado anteriormente, la tributación es distinta por cada uno de los sujetos debido al grupo de parentesco con el causante. Mientras que para los grupos I y II de parentesco se establecen innumerables beneficios fiscales, el legislador reduce dichos beneficios considerablemente para los grupos III y IV de parentesco.

Por ejemplo, una herencia entre hermanos en la Comunidad Valenciana, tal y como se puede observar en la tabla de las reducciones establecidas en la Base Imponible del Anexo 2 de este trabajo y en el caso práctico establecido de la Comunidad Valenciana, los causahabientes no gozarían de ninguna reducción en la Base Imponible mientras que en los grupos I y II de parentesco, se aplicaría una reducción de 100.000€ más 8.000€ por cada año que el sujeto sea menor de 21 años. Así mismo ocurría en el caso de las bonificaciones establecidas. Para los grupos III y IV de parentesco no se establecen ningún tipo de bonificación en la cuota, mientras que el grupo I gozaría de una bonificación del 75% y el grupo II del 50%

En relación con el caso práctico expuesto, en el caso de que el causahabiente tuviese que tributar por una herencia recibida por parte de su hermano (Grupo III de parentesco), en la Comunidad Valenciana quedaría obligado al pago del impuesto por la cantidad de 21.007,06€, mientras que al encontrarse dentro de los grupos I y II de parentesco dicha cantidad se reduciría considerablemente: 510,22€ en el caso del grupo I de parentesco, en el caso de los cónyuges no tributaría por nada y para el grupo II de parentesco el sujeto tendría que aportar 2.356,39€.

En esta perspectiva se puede observar la desigualdad retributiva por parte de los sujetos. Dicha injusticia en la tributación podría infringir lo establecido en el artículo 14 de la Constitución Española. Tal y como se refleja en dicho artículo, todos los españoles somos iguales ante la ley sin que existan diferencias por las circunstancias personales y/o sociales.

En consonancia con el caso práctico, a pesar de que el fallecido establece en el testamento como sucesores a sus dos hijos la tributación de cada uno de ellos es distinta debido a la edad de los herederos. Mientras que Adrián pertenece al grupo I de parentesco por ser menor de 21 años, Marcos formará parte del grupo II de parentesco. Dicha clasificación conlleva a beneficios fiscales diferentes, principalmente en las reducciones establecidas en la Base Imponible.

En este contexto, cabe señalar que el derecho civil tal y como se enumera en el artículo 315 del Código Civil establece la mayoría de edad a los 18 años y no hay ninguna norma que establezca otro supuesto de mayoría de edad a partir de los 21 años. Sin embargo, el legislador establece en el ISD determinados beneficios fiscales en favor de aquellos



causahabientes que sean menores de 21 años. Tal y como aparece en la exposición de motivos de dicha ley, la legislación de cada comunidad establece mayores reducciones para los sujetos menores de 21 años para proteger a los sujetos con mayor desamparo económico. Esto puede deberse a que el legislador pueda pensar que el sujeto menor de 21 años se encuentre en periodo de formación académica y todavía no haya pasado a formar parte del mundo laboral. Sin embargo, esto no es así ya que atendiendo al sistema educativo español los estudiantes que decidan cursar estudios universitarios terminarían dichos estudios con la edad de 22 años, sin contar con la continuidad de los estudios a través de un máster universitario. En este punto los sujetos se encontrarían ante la misma posición económica y ninguno de ellos formaría hasta ese momento parte del mundo laboral, por lo que no estaría motivada la aplicación de determinados beneficios fiscales en favor del sujeto menor de 21 años. Por lo tanto, si atendiendo a la realidad social actual en España, en la que no hay diferencias significativas entre dos sujetos mayores de edad, uno de 18 años y otro de 21, podríamos suponer que estamos delante de una situación de desigualdad o injusticia que vulnerarían lo dispuesto en el artículo 14 de la C.E. El sujeto de 18 años es perfecto mayor de edad, puede votar, conducir, cambiar de estado civil, etc. de igual modo que el de 21 años. Y el sujeto de 21 años de edad no ha alcanzado en la legislación civil ningún tipo de perfección en su mayoría de edad.

Además, la tributación por parte de Dña. María en determinadas comunidades por la adquisición de los bienes podría considerarse objeto de debate debido a la tributación de los bienes como consecuencia de la sociedad de gananciales que hasta el momento del fallecimiento de D. Juan gozaban juntos.

Debido a lo anteriormente expuesto, el causante podría plantearse alguna de las siguientes opciones para conseguir una disminución en la tributación por parte de sus herederos.

Por un lado, podríamos encontrarnos ante el cambio de residencia por parte del causante. Como se ha explicado anteriormente, la cantidad a pagar viene establecida a razón de la Comunidad Autónoma en la que el causante haya permanecido los últimos cinco años inmediatos anteriores de su vida. Por esta razón, el causante podría plantearse un cambio de residencia durante sus últimos años de vida en una Comunidad Autónoma en la que existan bajos impuestos. Debido a que empadronarse en una comunidad u otra es relativamente sencillo y además, interesa a los ayuntamientos ya que cuanto mayor sea el número de habitantes en ese municipio las ayudas percibidas por parte de la administración son mayores, el causante podría optar por esta opción para reducir el pago del impuesto.

Por ejemplo, en el caso de que el causante resida en Castilla y León (tal y como se puede observar es la Comunidad Autónoma en la que mayor porcentaje de impuesto tiene la obligación de ingresar el causahabiente) podría plantearse un cambio de residencia, por ejemplo a Andalucía, ya que tal y como se ha mostrado, debido a la presión social de los últimos años, establece una reducción en la Base Imponible de 1.000.000€ para los grupos I y II de parentesco. De este modo, el causahabiente quedaría exonerado del pago del impuesto, mientras que en Castilla y León tendría la obligación de tributar por el mismo.

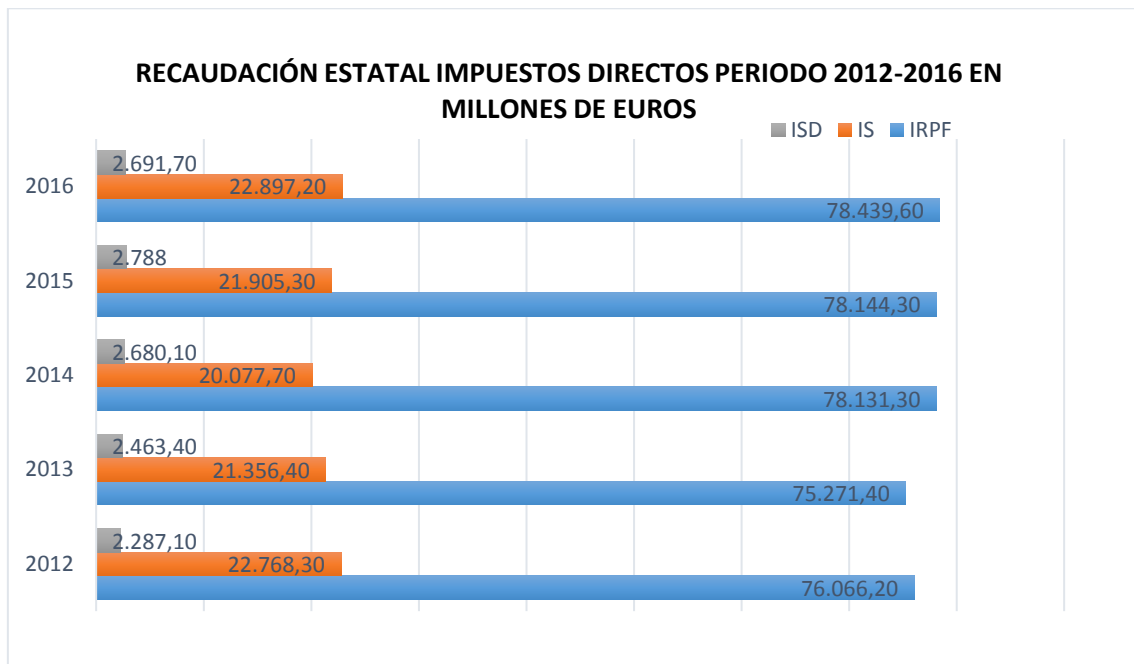


Otra de las opciones que podría considerarse en este caso por parte del causahabiente, es establecer la vivienda del causante como vivienda habitual propia. Es decir, cuando la vivienda objeto de herencia sea la vivienda habitual del causahabiente el legislador establece determinados beneficios fiscales a favor del mismo. Sin embargo, estos beneficios no se aplicarían cuando el sujeto pasivo no se encuentre empadronado en dicha residencia.

Estos últimos supuestos comentados son a título de ejemplo, pues nadie modifica su residencia habitual y su hábitat pensando en el pago del impuesto, y lo más importante, nadie es capaz de predecir con 5 años de antelación la fecha de su defunción. Por todo ello, se puede concluir con que la diferencia en la tributación entre CC.AA. dentro del Estado Español es desigual e injusta según la residencia de los sujetos afectados.

4. Conclusiones y propuesta de reforma

A pesar del escaso poder recaudatorio del impuesto dentro del sistema fiscal español en comparación con los demás tributos estatales, el ISD se engloba dentro de los tributos más cuestionados por la ciudadanía debido a la desigual recaudación en cuanto a la tributación en todo el estado. Por ello, es preciso establecer una armonización del mismo debido a que las diferencias retributivas existentes en todas las comunidades autónomas exponen una realidad de desigualdad entre los causahabientes.



Fuente de Elaboración Propia a partir del Ministerio de Hacienda. Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español para el periodo 2006-2016

Tal y como se puede observar en el gráfico, la cantidad recaudada por el ISD en el año 2016 fue de 2.691.700€, una cantidad insignificante si la comparamos con lo recaudado en el IRPF 78.439.600€

Sin embargo, no se puede olvidar la naturaleza de este tributo. Como se ha señalado a lo largo del trabajo, se trata de un impuesto que grava las adquisiciones gratuitas entre sujetos, es decir, grava un incremento patrimonial de cara al causahabiente. Como se ha mostrado anteriormente, el legislador establece beneficios fiscales en favor de los causahabientes con rentas más bajas y grado cercano de parentesco. Así mismo, debido a la cesión por parte del estado a las CC.AA., a las que se permite establecer mejoras fiscales sobre la legislación establecida, se manifiesta de manera evidente la disparidad en la tributación entre los sujetos.

Es en este punto del trabajo en el que cabe plantearnos la necesidad de una armonización del impuesto en todo el estado español, para de este modo eliminar las diferencias retributivas entre los distintos sujetos obligados al pago del impuesto.

A pesar de tratarse de un impuesto progresivo, tal y como se ha podido observar, las diferencias en la tributación por parte de los sujetos son evidentes, especialmente si nos encontramos ante sujetos de los grupos III y IV de parentesco. Tal y como se puede observar en el Anexo 2 de este trabajo, tanto las reducciones como las bonificaciones establecidas a favor de los mismos son escasas. Es cierto que la progresividad del impuesto ampara a aquellos causahabientes con las rentas más bajas estableciendo unos tipos impositivos ínfimos, y que los causahabientes que dispongan de mayores rentas, serán los obligados a la tributación de cantidades más altas.

Por ello, debemos de reflexionar sobre la posibilidad de suprimir el impuesto dentro del Estado Español. Sin embargo, no se debe de olvidar que la finalidad de los tributos es contribuir al sostenimiento del gasto público, por lo que en el caso de la supresión del impuesto, el estado español estaría recaudando una suma inferior a la necesaria para preservar las necesidades de la ciudadanía.

En el año 2009, el grupo catalanista de *Convergència i Unió* establecido una proposición de ley²⁸, sobre la necesidad de suprimir el impuesto entre familiares directos. Mediante esta proposición, pretendían conseguir una bonificación del 100% de la cuota. La mencionada proposición se fundamentaba en cuatro razones. La primera de ellas versaba sobre la presunta inconstitucionalidad expresada en los artículos 14 y 31 de la C.E., estableciendo que la recaudación de este tributo entre familiares directos incumple con las funciones de redistribución e igualación expresadas en ambos artículos.

En segundo lugar, hacía referencia a la doble imposición que podría suponer la tributación del impuesto. Tal y como se expresaba en la proposición, los causahabientes se verían obligados al pago de cantidades que anteriormente ya habían sido grabadas por los causantes. Si bien es cierto, dichas cantidades suponen un aumento del patrimonio de cara al causahabiente incrementando su renta por medio de la adquisición de bienes que anteriormente no poseían, se aplica de forma desigual de cara a los distintos sujetos en función del parentesco y el patrimonio preexistente.

En tercer lugar, dicha proposición incidía sobre la configuración del impuesto, ya que tal y como se encuentra regulado actualmente, el mayor porcentaje de tributación incide sobre las rentas medias. Además, beneficia considerablemente a ciertos colectivos de ciudadanos rompiendo de este modo con el principio de progresividad establecido en el artículo 31 de la C.E.

Finalmente establecieron que las diferencias en la tributación podrían contribuir al cambio de residencia por parte del causante para eliminar de este modo el pago del impuesto. Así mismo, en las comunidades con elevada carga recaudatoria, podrían

²⁸ Proposición de Ley de supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a familiares directos (Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 18 de mayo de 2009, nº 184-1)

condicionar la aceptación o no de la herencia debido a la imposibilidad de fraccionar el pago del mismo.

Además, se trata de un impuesto que desincentiva el ahorro, ya que tal y como se ha mostrado a lo largo del trabajo, en función de la cantidad de los bienes objeto de transmisión, variará la cantidad a pagar por parte del sujeto.

Sin embargo, dicha proposición fue rechazada por el Congreso de los Diputados con 166 votos a favor y 172 votos en contra.

Como anteriormente se ha expresado, nos encontramos ante uno de los impuestos más cuestionados en España. De este modo, existen opiniones distintas en cuanto al futuro de este impuesto. Mientras que ciertos autores defienden el mantenimiento del impuesto sin modificación alguna, otros interceden por su supresión.

Por ejemplo, Barberán La-Huerta y Trueba Cortés²⁹, se posicionan en contra del impuesto tras considerar su presunta inconstitucionalidad tras vulnerar lo dispuesto en los artículos 14 y 31 de la C.E. Además, considera que la disparidad en la tributación en las diferentes comunidades del estado español supone un criterio de desigualdad entre los españoles.

Así mismo, Francisco Pérez del Amo³⁰, establece que la tributación del impuesto supone un detrimento en contra del ahorro y además podría suponer una triple tributación por parte de los causahabientes “al gravar la renta de una sociedad, la renta que de ella extrae un persona física y la incorporación de la misma al patrimonio propio”.

En contraposición a lo expuesto por estos autores, nos encontramos ante otro grupo de autores que defienden el mantenimiento del impuesto, como es el caso de Jesús Félix García de Pablos³¹ si bien con reformas en cuanto a la tributación del mismo. El mencionado autor propone seguir el modelo utilizado en Suiza y Dinamarca en el que se establece que el Estado grave las rentas más altas (o lo que es lo mismo, los grandes patrimonios) y las CC.AA. las herencias entre familiares directos atendiendo al grado de parentesco entre los causantes.

En líneas generales, las comunidades autónomas han introducido innumerables reducciones y bonificaciones reduciendo la tributación del impuesto a cantidades ínfimas especialmente entre parientes directos. Sin embargo dichos beneficios fiscales no son suficientes debido a la posición de desigualdad a la que se enfrentan los sujetos.

²⁹ Barberán Lahuerta, M.A., Trueba Cortés, C. (2018) La propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comisión de Lagares: una aplicación al caso de la Comunidad Autónoma de Aragón (Trabajo Fin de Grado Universidad de Zaragoza. Páginas 91-97) Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6368009>

³⁰ Pérez Del Amo, F. (2015) La sostenibilidad del Estado de Bienestar: Posibles soluciones a través de una reforma fiscal (Trabajo Fin de Grado Universidad de León. Páginas 80-85) Recuperado de https://buleria.unileon.es/bitstream/handle/10612/4690/71463909B_GECON_Septiembre2015%20%281%29.pdf?sequence=1

³¹ García de Pablos, J.F. (2011) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Supresión o Reforma (Crónica Tributaria núm. 139/2011. Páginas 79-105)



Tras haber estudiado diversos trabajos, noticias y artículos, se va a proceder a establecer una propuesta de reforma dentro del sistema fiscal español para evitar las actuales desigualdades en la tributación de los causahabientes.

En primer lugar cabe señalar que la tributación por parte de los sujetos **no** supone una **doble imposición** por parte de los mismos. A pesar de que el causante haya grabado el impuesto con anterioridad, como por ejemplo en el IRPF o en el IS, el Impuesto de Sucesiones grava los “incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por el causante”. Es cierto que los herederos no han tributado con anterioridad por el uso y disfrute de estos bienes, pero puede considerarse injusta la tributación por parte de los mismos por la percepción de cantidades obtenidas mediante el sacrificio de sus familiares a lo largo de su vida.

Cabe considerar por otra parte lo establecido en el artículo **14 de la C.E.**, en el cual se establece la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley la cual no podrá ser objeto de discriminación por circunstancias personales o sociales. Como se ha mostrado a lo largo del trabajo, mediante la aplicación de lo establecido en la legislación de cada una de las comunidades autónomas, se infringe este precepto en la medida de la desigualdad producida entre los causahabientes en función de sus circunstancias personales y del grado de parentesco con el causante. Tal y como se ha comentado anteriormente, el legislador establece determinados beneficios fiscales en favor de los grados de parentesco directos entre los sujetos en detrimento de los sujetos cuyo parentesco pertenezca a los grupos III y IV. Así mismo, para el establecimiento de los coeficientes multiplicadores se tiene en cuenta el patrimonio preexistente de los sujetos. De este modo, las comunidades estarían incumpliendo lo establecido en la C.E. debido a la desigualdad que se deriva de la aplicación de dichos coeficientes multiplicadores.

Así mismo, tal y como establece el artículo **31 de la C.E.**, “los españoles contribuirán al sostenimiento del gasto público según su capacidad económica a través de los principios de igualdad y progresividad en los que en ningún caso podrán tener carácter confiscatorio.” En virtud de este precepto podemos establecer diversas consideraciones. La primera de ellas se basa en el principio de igualdad, el cual como se ha mostrado anteriormente se incumple debido a las ventajas fiscales establecidas en favor de los grupos de parentesco directos.

Por otro lado, dicho precepto ampara el principio de progresividad el cual se respeta si bien con diversos matices. La legislación estatal, siempre mejorada por las CC.AA. que ejerzan competencias al respecto, establece la aplicación de los coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente del causahabiente. Sin embargo dicha progresividad aumenta de manera insignificante principalmente cuando el sujeto se haya ante los grupos I y II de parentesco. De este modo, a pesar de que sí que se respeta dicho principio, sigue suponiendo una posición de desigualdad, ya que mediante la aplicación de dichos coeficientes, la progresividad se acentúa de manera evidente sobre las rentas medias y no sobre los grandes patrimonios. Debido a ello y a que el fin de este impuesto es gravar los grandes patrimonios, también podríamos considerar que se infringe dicho principio.

Por último, referente a la confiscatoriedad por la tributación del impuesto, en España son muchos los ciudadanos que tienen que renunciar a sus herencias por no poder afrontar el pago de las mismas. Debido al devengo y al plazo de presentación del impuesto, como se ha mencionado anteriormente, el sujeto dispondrá de seis meses desde la fecha de fallecimiento del causante para hacer frente al pago del mismo, muchos sujetos se ven en la obligación de renunciar a dichas herencias por no poder hacer frente a la obligación de tributar dentro del periodo establecido. Tal y como se establece en el periódico de Economía y Mercados – La Información –³² podemos encontrar diversos casos en los que los causahabientes han tenido que renunciar a las herencias. Por ejemplo, nos encontramos ante el caso de Antonia, residente en Asturias, la cual ha tenido que renunciar a la herencia de los bienes heredados por sus padres ya que se le exigía un pago de 100.000€. cuando tan sólo tenía un sueldo de 950€ al mes. Así mismo, Leonardo Muñoz, residente en Andalucía, también ha tenido que renunciar a la herencia de su hermano por no haber podido hacer frente al pago de la herencia. La administración de Andalucía le exigía el pago de 80.000€ por recibir una herencia de 300.000€. Leonardo tenía un trabajo temporal y cobraba el subsidio por desempleo, el cual dejó de percibirlo por no haber podido hacer frente al pago de la herencia.

En consecuencia con lo anteriormente expuesto, podemos concluir que a su vez, podríamos encontrarnos con que se vulnera lo establecido en el artículo 31 de la C.E., debido a que se infringe tanto el principio de igualdad como el de no confiscatoriedad.

En ese mismo contexto, podríamos encontrarnos también con el incumplimiento por parte del legislador sobre lo establecido en el **artículo 33 de la C.E.** Tal y como se expresa en el mencionado artículo, “se reconoce el derecho a la herencia y nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante una indemnización”. Dicho precepto se incumple debido a que la cesión estatal hacia las CC.AA. faculta a las mismas a establecer sus propios beneficios fiscales siempre y cuando mejoren lo establecido en la ley estatal. Como consecuencia de los beneficios fiscales establecidos por cada comunidad y las diferencias retributivas dentro del estado español, los sujetos se ven obligados al pago del impuesto por cantidades distintas dependiendo del lugar de residencia del causante, lo que conlleva en algunos casos que el sujeto no pueda hacer frente a dicho pago, y como consecuencia de ello, tengan que renunciar a las herencias de sus familiares debido a que no se permite el fraccionamiento de pago del impuesto.

Por último, el legislador también vulnera lo establecido en el artículo **3 de la LGT**, en el cual se establece que “el sistema tributario se baja en la capacidad económica de las personas y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. Un sinfín de principios infringidos como consecuencia de la dispar aplicación dentro de todo el estado español.

³² Etxarri, I. (3 de febrero de 2019) "Estoy arruinado por una herencia, pero la defenderé por encima de mi cadáver" La información. Recuperado de <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/estoy-arruinado-por-una-herencia-pero-la-defendere-por-encima-de-mi-cadaver/6491517/>

Dentro de este orden de ideas, podemos plantearnos varias cuestiones: ¿Nos encontramos ante un impuesto que claramente atenta contra lo establecido en la Constitución Española? ¿Es precisa una regulación sustancial del mismo o deberíamos de abogar por la supresión del impuesto debido a la injusta tributación por la adquisición de unos bienes que anteriormente ya han sido gravados por nuestros familiares?

Tras el estudio de todo el trabajo, nos encontramos ante uno de los tributos más injustos dentro del estado español, ya que nos encontramos ante la obligación de pago de un impuesto por recibir una herencia fruto del esfuerzo y trabajo de nuestros familiares. A pesar de que recibir dicha herencia no supone una doble imposición debido a que el legislador considera que se aumentaría el patrimonio del sujeto por la percepción de unos bienes y derechos que anteriormente el sujeto no poseía, es cierto que dichos bienes han sido gravados con anterioridad por nuestros antecesores. Si bien es cierto que se tiene en consideración el grado de parentesco entre causante y el patrimonio preexistente del causahabiente, en muchas ocasiones recibir una herencia puede suponer un compromiso para el sujeto, ya que debido a la imposibilidad de fraccionar el pago del impuesto, pueden verse en la obligación de renunciar a los bienes de sus familiares. Dicha renuncia es totalmente injusta y además, como se ha expresado anteriormente, vulnera lo establecido en el artículo 33 de la C.E., ya que los bienes objeto de transmisión no deberían de ser objeto de renuncia sino por causas justificadas de interés social.

Debido a todo ello, considero que en primer lugar el impuesto cedido a las CC.AA. debería de ser competencia exclusiva del estado. De este modo, conseguiríamos una armonización en la tributación del impuesto en todas las comunidades autónomas. Sin embargo, tal y como se ha expresado anteriormente, parte de los ingresos de las comunidades autónomas dependen del estado a pesar de que las mismas dispongan de autonomía financiera propia. De este modo, las CC.AA. estarían percibiendo una parte menor de los ingresos necesarios para contribuir a las necesidades de la ciudadanía. Todo ello se solventaría mediante el Fondo de Suficiencia Global aprobado por el acuerdo 6/2009 sobre la reforma para la financiación de las comunidades autónomas. Mediante el establecimiento de reducciones comunes en la Base Imponible del impuesto, lograríamos de este modo reducir dichas diferencias retributivas en torno a las reducciones establecidas en la Base Imponible del impuesto. Como hemos podido observar a lo largo del trabajo, la Base Imponible varía en función de los bienes objeto de transmisión del causante en el momento de su fallecimiento. En consonancia con lo anteriormente expuesto y atendiendo al sueldo medio de los españoles (ronda en torno a los 1.800€ mensuales según lo establecido en el INE), el estado podría establecer una reducción del 100% de la Base Imponible cuando la cantidad a heredar sea inferior a 400.000€, sin tener en cuenta el grupo de parentesco entre causantes. De este modo se conseguiría eliminar las diferencias retributivas en función del grupo de parentesco. Así mismo, deberían de establecerse unos tipos impositivos y coeficientes multiplicadores que aumenten progresivamente en función del patrimonio preexistente de los causantes.

Por ejemplo, para aquellos causahabientes cuyo patrimonio preexistente en el momento de fallecimiento del causante sea inferior a 300.000€, el tipo impositivo podría ser del 0% quedando de este modo exento del pago del impuesto. A partir de los 400.000€ el tipo

impositivo deberá de aumentar progresivamente, consiguiendo de este modo que las personas con mayor patrimonio contribuyan en mayor medida al sostenimiento del gasto público, mientras que las personas con rentas medias y bajas queden exonerados del pago del impuesto.

En cuanto a los coeficientes multiplicadores, deberían de aplicarse gradualmente en función del patrimonio preexistente del causante y no en función del grado de parentesco. De este modo también conseguiríamos suprimir las diferencias en función del parentesco con el causante.

Por último, para el caso de los sujetos que tengan la obligación de tributar el plazo de presentación debería de ampliarse. En lugar de los 6 meses posteriores a la fecha de fallecimiento del causante, dicho plazo podría ampliarse a 12 meses para de este modo conseguir que el sujeto reúna la cantidad a tributar necesaria para la adquisición de estos bienes, ya que el pago del impuesto no permite que se realice en especie, sino que tiene que realizarse de manera monetaria. De este modo, el sujeto dispondría de un plazo mayor para obtener dicha cantidad y no se encontraría ante la situación de renunciar a la herencia de sus familiares.

5. Bibliografía

LEGISLACIÓN:

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

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003)

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE nº303, de 19 de diciembre de 1987. Última modificación: 28 de noviembre de 2014)

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 de diciembre de 2009)

Ley 14/1996, de 30 de diciembre de cesión de tributos. (BOE núm. 315, de 31 de diciembre de 1996, páginas 39064 a 39084).

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE núm. 124, de 24 de mayo de 2002)

Ley 14/2015, de 24 de junio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE núm. 151, de 25 de junio de 2015)

Ley 5/2012, de 15 de octubre, de la Generalitat, de Uniones de Hecho Formalizadas de la Comunitat Valenciana (DOCV núm. 6884, de 18 de octubre de 2012 y BOE núm. 268, de 7 de noviembre de 2012)

Ley 11/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021 (BOE núm. 316, de 29 de diciembre de 2017)

Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra (BOE núm. 204, de 16 agosto de 1982)

Proposición de Ley de supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a familiares directos (Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 18 de mayo de 2009, nº 184-1)

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

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE núm. 206, de 25 de julio de 1889, página 158)

Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2015)

ARTÍCULOS EN WEB:

Barberán La-Huerta, M.A. (2003) Presente y futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones. (Cuadernos de Información económica. ISSN 1132-9386, núm, 173, página 73). [Post en página web] Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=312225>

Díaz-Ambrona Bardají, L. (15 de octubre de 2018) ¿Es inconstitucional el Impuesto de Sucesiones y Donaciones? (Lean Abogados) [Post en página web] Recuperado de <https://www.leanabogados.com/fiscal/inconstitucional-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones/>

Etxarri, I. (3 de febrero de 2019) "Estoy arruinado por una herencia, pero la defenderé por encima de mi cadáver" La información. [Post en página web] Recuperado de <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/estoy-arruinado-por-una-herencia-pero-la-defendere-por-encima-de-mi-cadaver/6491517/>

García de Pablos, J.F. (2011) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Supresión o Reforma (Crónica Tributaria núm. 139/2011.) [Post en página web] Recuperado de https://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/139/139_Garcia.pdf

López Cabia, D (2018) Transferencia Inter Vivos (Economipedia) [Post en página web] Recuperado de <https://economipedia.com/definiciones/transferencia-inter-vivos.html>

Nicole, P (2018) Transferencia Mortis Causa (Economipedia) [Post en página web] Recuperado de <https://economipedia.com/definiciones/transferencia-mortis-causa.html>

Tejerizo López, José Manuel (17 de julio de 2014) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas (Universidad Internacional Menéndez Pelayo) [Post en página web] Recuperado de <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/07/el-isd-como-tributo-cedido-a-las-cc-aa-17-julio-2014.pdf>

TRABAJOS ACADÉMICOS EN LÍNEA:

Árquez Valenzuela, M.E. (2016) El Impuesto sobre Sucesiones en España y Derecho comparado entre algunas CC.AA., la U.E. y EE.UU. (Trabajo Fin de Grado Universidad Miguel Hernández de Alicante) Recuperado de <http://dspace.umh.es/bitstream/11000/2747/1/TFG%20Arquez%20Valenzuela%2C%20Mar%C3%ADa%20Estela.pdf> 7

Barberán Lahuerta, M.A., Trueba Cortés, C. (2018) La propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comisión de Lagares: una aplicación al caso de la Comunidad Autónoma de Aragón (Trabajo Fin de Grado Universidad de Zaragoza) Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6368009>

Callejón Baena, J.L. (2016) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas (Trabajo Fin de Grado Universidad de Almería) Recuperado de <http://repositorio.ual.es/handle/10835/4685>



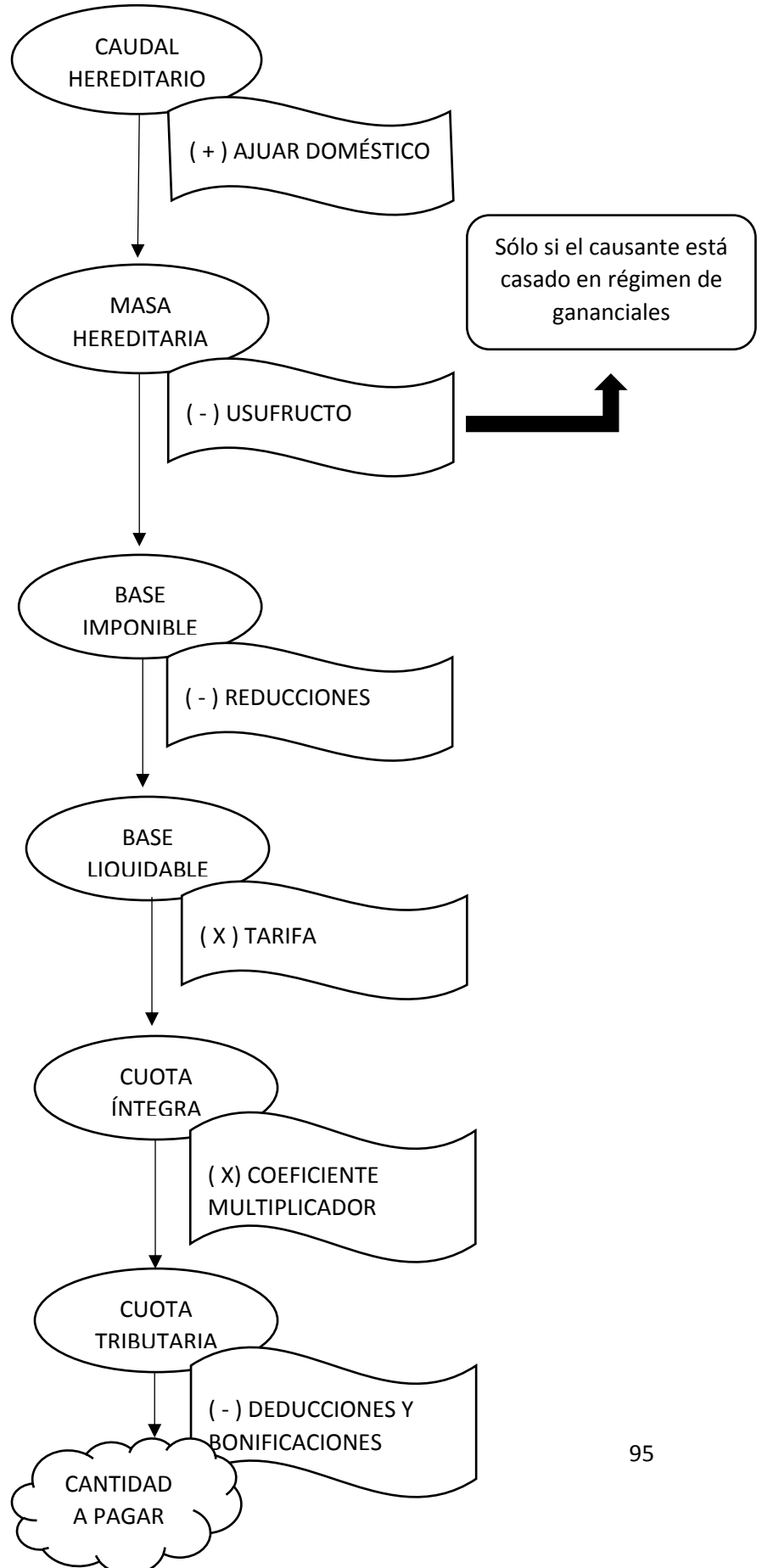
Guillén, M. (2017) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comparativa entre las CC.AA. y con respecto a la UE. (Trabajo Fin de Grado de la Universidad Pontificia de Madrid) Recuperado de

<https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/10676/TFG.Guillen%20Diaz,%20Maria.pdf?sequence=1>

Pérez Del Amo, F. (2015) La sostenibilidad del Estado de Bienestar: Posibles soluciones a través de una reforma fiscal (Trabajo Fin de Grado Universidad de León) Recuperado de https://buleria.unileon.es/bitstream/handle/10612/4690/71463909B_GECON_Septiembre2015%20%281%29.pdf?sequence=1

6. Anexos

Anexo 1.- ESQUEMA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES



Anexo 2. – TABLAS DE REDUCCIONES POR ADQUISICIONES “MORTIS CAUSA”

Fuente: Fuente de Elaboración Propia a partir de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónoma (Agencia Tributaria)

CATALUÑA
<p><u>Parentesco –</u></p> <p>Grupo I: 100.000€ más 12.000€ por cada año menor de 21 (límite máximo de 196.000€)</p> <p>Grupo II: Cónyuge e hijos: 100.000€ Resto de descendientes: 50.000€ Ascendientes: 30.000€</p> <p>Grupo III: 8.000€</p>
<p><u>Discapacidad –</u></p> <p>Igual o superior al 33%: 275.000€ Igual o superior al 65%: 650.000€</p>
<p><u>Tercera edad –</u></p> <p>Hasta el grupo II y cuando la persona tenga 75 años o más: 275.000€</p>
<p><u>Beneficiarios de seguros de vida –</u></p> <p>Hasta el grupo II: 100% del seguro de vida con el límite de 25.000€</p>
<p><u>Adquisición de empresa familiar –</u></p> <p>Hasta el grupo II: 95% de los bienes o derechos afectos a la actividad empresarial o profesional</p>
<p><u>Por adquisición de la vivienda habitual del causante –</u></p> <p>Grupo II: 95% del valor de la vivienda (límite 500.000€)</p>
<p><u>OTRAS REDUCCIONES –</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal: 95% ▪ Explotación agraria: 95% ▪ Bienes culturales de interés nacional y bienes catalogados del Patrimonio Cultural Catalán y bienes del Patrimonio Histórico o Culturas de otras CC.AA: 95%



GALICIA

Parentesco –

Grupo I: 1.000.000€ más 100.000€ por cada año menor de 21 (límite máximo de 1.500.000€)

Grupo II:

- Descendientes y adoptados de 21 años o mayores, y menores de 25 años: 900.000€ menos 100.000€ por cada año menor de 21 (hasta los 24 años)
- Resto de descendientes: 400.000€

Grupo III:

- Colaterales de segundo grado por consanguinidad: 16.000€
- Colaterales de segundo y tercer grado: 8.000€
-

Discapacidad –

Igual o superior al 33%: 150.000€

Igual o superior al 65%: 300.000€

Igual o superior al 65% y perteneciente al grupo I y II de parentesco: cuando el patrimonio no exceda los 3.000.000€, la reducción será del 100% de la base imponible

Adquisición de empresa familiar –

Hasta el grupo II: 99% de los bienes o derechos afectos a la actividad empresarial o profesional

Por adquisición de la vivienda habitual del causante –

Cuando corresponda al cónyuge: 100% (límite de 600.000€)

Hasta el grupo II de consanguinidad, cuando el valor del inmueble sea:

- Hasta 150.000€: 99%
- De 150.000 a 300.000€: 97%
- Más de 300.000€: 95%

OTRAS REDUCCIONES –

- Adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal: 99%
- Explotación agraria: 99%
- Herederos de los afectados por el síndrome tóxico: 99%
- Por actos de terrorismo: 99%



ANDALUCÍA

Parentesco –

Grupo I y II: Cantidad variable pero nunca puede superar 1.000.000€ (el patrimonio no puede ser superior a 1.000.000€)

Discapacidad –

Grupo I y II: Cantidad variable pero nunca puede superar 1.000.000€
Grupos III y IV: Cantidad variable pero nunca puede superar 250.000€

Adquisición de empresa familiar –

Hasta el grupo II: 99% de los bienes o derechos afectos a la actividad empresarial o profesional

Por adquisición de la vivienda habitual del causante –

Cuando el valor del inmueble sea

- Hasta 123.000€: 100%
- De 123.000 a 152.000€: 99%
- De 152.000 a 182.000€: 98%
- De 182.000 a 212.000€: 97%
- De 212.000 a 242.000€: 96%
- Más de 242.000€: 95%

OTRAS REDUCCIONES –

Explotación agraria: 99%

MURCIA

Adquisición de empresa familiar –

Grupos I y II: 99%

OTRAS REDUCCIONES –

- Bienes muebles de interés cultural de la CC.AA.: 99%



ASTURIAS

Parentesco –

Grupos I y II: 300.000€

Adquisición de empresa familiar –

Grupos I y II: 4% de la Base Imponible

Por adquisición de la vivienda habitual del causante –

Cuando el valor del inmueble sea:

- Hasta 90.000€: 99%
- De 90.000 a 120.000€: 98%
- De 120.000 a 180.000€: 97%
- De 180.000 a 240.000€: 96%
- Más de 240.000€: 95%

OTRAS REDUCCIONES –

- Explotación agraria: 99%
- Bienes destinados a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o negocio profesional: 95%

CASTILLA LA MANCHA

Discapacidad –

Igual o superior al 33% e inferior al 65%: 125.000€

Igual o superior al 65%: 225.000€

Adquisición de empresa familiar –

Hasta el grupo II: 4%



CANTABRIA

Parentesco –

Grupo I: 50.000€ más 5.000€ por cada año menor de 21
 Grupo II: 50.000€
 Grupo III: 25.000€ (hasta el segundo grado de consanguinidad) y 8.000€ (resto del grupo III)

Discapacidad –

Igual o superior al 33%: 50.000€
 Igual o superior al 65%: 200.000€

Beneficiarios de seguros de vida –

Grupos I y II: Límite 50.000€

Adquisición de empresa familiar –

Hasta el grupo II: 99% (se exige la permanencia durante 5 años)

Por adquisición de la vivienda habitual del causante –

Grupo II: 125.000€ (se exige la permanencia en la misma 5 años)

LA RIOJA

Adquisición de empresa familiar –

Grupos I y II: 99%

Por adquisición de la vivienda habitual del causante –

Grupos I y II: 95%

OTRAS REDUCCIONES –

- Explotación agraria: 99%



ARAGÓN

Parentesco –

Hermanos de la persona fallecida: 15.000€
Hijos del causante menores de edad: 100% con un máximo de 3.000.000€
Grupos I y II: 100%

Discapacidad –

Igual o superior del 65%: 100%

Adquisición de empresa familiar –

Hasta el grado III: 99%
Causahabientes distintos del cónyuge o descendientes: 50%

Por adquisición de la vivienda habitual del causante –

En función del parentesco con el mismo: 100%, permanencia de 5 años, con el límite de 200.000€

OTRAS REDUCCIONES –

- Creación de empresas y empleo: 50%
- Actos de terrorismo o violencia de género: 100% del valor de las adquisiciones hereditarias

EXTREMADURA

Parentesco –

Grupo I: 18.000€ más 6.000€ por cada año menos de 21 (Límite de 70.000€)

Discapacidad –

Igual o superior al 33% e inferior al 50%: 60.000€
Igual o superior al 50% e inferior al 65%: 120.000€
Igual o superior al 65%: 180.000€

Adquisición de empresa familiar –

Se extiende su aplicación a personas que no tienen relación de parentesco con el causante pero sí que tienen vínculos laborales y/o profesionales con la empresa. La antigüedad tiene que ser de al menos 5 años



CANARIAS

Parentesco –

Grupo I: 100% siempre que no exceda,

- Menores de 10 años: 138.650€
- Entre 10 y 15 años: 92.150€
- Entre 15 y 18 años: 57.650€
- Entre 18 y 21 años: 40.400€

Grupo II:

- Cónyuge: 40.400€
- Hijos o adoptados: 23.125€
- Resto descendientes, ascendientes o adoptantes: 18.500€

Grupo III: 9.300€

Discapacidad –

Igual o superior al 33% e inferior al 65%: 72.000€

Igual o superior al 65%: 400.000€

Tercera edad –

Personas de 75 años o más: 125.000€

Beneficiarios de seguros de vida –

Hasta el grupo II: 23.150€

Adquisición de empresa familiar –

Hasta el grupo II: Reducción del 95 al 99%

Por adquisición de la vivienda habitual del causante –

Hasta el grupo II: 99% con el límite de 200.000€

OTRAS REDUCCIONES –

- Bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural: 95 a 97%
- Fincas rústicas: 97%
- Sobreimposición decenal:
 - a. Si se produce en el año natural: 50%
 - b. Entre 1 y 5 años naturales: 30%
 - c. Después de 5 años naturales: 10%



BALEARES

Parentesco –

Grupo I: 25.000€, más 6.250€ por cada año menos de 21 (Límite de 50.000€)

Grupo II: 25.000€

Grupo III: 8.000€

Grupo IV: 1.000€

Discapacidad –

Igual o superior al 33% e inferior al 65%: 48.000€

Igual o superior al 65%: 300.000€

Minusvalía psíquica igual o superior al 33%: 300.000€

Adquisición de empresa familiar –

Grupos I y II:

Por adquisición de la vivienda habitual del causante –

Grupos I y II: 100% del valor de la vivienda, con el límite de 180.000€

OTRAS REDUCCIONES –

- Bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural: 99%
- Bienes situados en terrenos de área de suelo rústico protegido, área de interés agrario o espacio de relevancia ambiental: 95% del valor de los terrenos
- Dinero destinado a la creación de nuevas empresas y a la creación de empleo: 50%
- Bienes culturales que se destinen a la creación de una empresa cultural, científica o de desarrollo tecnológico: 50% con el límite de 400.000€
- Bienes destinados a la creación de una empresa deportiva: 70% con el límite de 400.000€



MADRID

Parentesco –

Grupo I: 16.000€ más 4.000€ por cada año menos de 21 (Límite 48.000€)
Grupo II: 16.000€
Grupo III: 8.000€

Discapacidad –

Igual o superior al 33%: 55.000€
Igual o superior al 65%: 153.000€

Beneficiarios de seguros de vida –

Grupos I y II: 100% con el límite de 9.200€

Adquisición de empresa familiar –

Grupos I y II: 95%

Por adquisición de la vivienda habitual del causante –

Grupos I y II: 95% con el límite de 123.000€

OTRAS REDUCCIONES –

- Bienes del Patrimonio Histórico Español o Cultural de las CCAA: 95%
- Indemnizaciones a los herederos afectados por el Síndrome Tóxico: 99%
- Actos de terrorismo: 99%

PAÍS VASCO

Parentesco –

Grupo I: 400.000€
Grupo II: 40.000€
Grupo III: 20.000€
Grupo IV: No hay reducción

Por adquisición de la vivienda habitual del causante –

Reducción del 95% con el límite máximo de 215.000€

OTRAS REDUCCIONES –

- Explotación agraria: 90%



CASTILLA Y LEÓN

Parentesco –

Grupo I: 60.000€ más 6.000€ por cada año menor de 21 años

Grupo II: 60.000€

Discapacidad –

Igual o superior al 33% e inferior al 65%: 125.000€

Igual o superior al 65%: 225.000€

Adquisición de empresa familiar -

Reducción del 99%

OTRAS REDUCCIONES -

- Bienes del patrimonio cultural: 99%
- Explotación agraria: 99%
- Indemnizaciones por Síndrome Tóxico: 99%
- Por actos de terrorismo: 99%
- Víctima de violencia de género o víctima de violencia de terrorismo: 99%

NAVARRA

Discapacidad –

Igual o superior al 33% e inferior al 65%: 60.000€

Igual o superior al 65%: 180.000€

OTRAS REDUCCIONES –

- Terrenos declarados como espacios naturales protegidos: 95%

Anexo 3. – TABLAS DE LA TARIFA APLICABLE POR CADA COMUNIDAD AUTÓNOMA

Fuente: Fuente de Elaboración Propia a partir de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónoma (Agencia Tributaria)

CATALUÑA			
BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO %
0	0	50.000	7.00
50.000	3.500	150.000	11.00
150.000	14.500	400.000	17.00
400.000	57.000	800.000	24.00
800.000	153.000	En adelante	32.00

GALICIA			
BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO %
0	0	50.000	5.00
50.000	2.500	75.000	7.00
125.000	7.750	175.000	9.00
300.000	23.500	500.000	11.00
800.000	78.500	800.000	15.00
1.600.000	198.500	En adelante	18.00

ASTURIAS			
BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO %
0	0	56.000	21.25
56.000	11.900	160.000	25.50
216.000	52.700	400.000	31.25
616.000	177.700	En adelante	36.50

CANTABRIA			
BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO %
0	0	50.000	1
50.000	500	50.000	10
100.000	5.500	300.000	20
400.000	65.500	En adelante	30

ANDALUCÍA			
BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO %
0	0	7.993,46	7.65
7.993,45	611,50	7.987,45	8.50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9.35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10.20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11.35
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11.90
47.930,72	4.85,10	7.987,46	12.75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13.60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14.45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15.30
79.880,52	9.166,06	7.987,45	16.15
119.634,83	15.606,22	39.877,15	18.70
159.634,83	23.063,25	39.877,15	21.25
239.389,13	40.011,04	79.754,30	25.50
398.777,54	80.655,08	159.388,41	31.75
797.555,08	207.266,95	398.777,54	36.50

MURCIA			
BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO %
0	0	7.993,46	7.65
7.993,46	611,50	7.987,45	8.50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9.35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10.20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11.05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11.90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12.75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13.60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14.45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15.30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16.15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18.70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21.25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25.50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	31.75
797.555,08	207.266,95	En adelante	36.50

BALEARES			
BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO %
0	0	700.000	1
700.000	7.000	300.000	8
1.000.000	31.000	1.000.000	11
2.000.000	141.000	1.000.000	15
3.000.000	291.000	Exceso	20

MADRID			
BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO %
0	0	8.313,20	7.65
8.313,20	635,96	7.688,15	8.50
16.001,35	1.289,45	8.000,66	9.35
24.002,01	2.037,51	8.000,69	10.20
32.002,70	2.853,58	8.000,66	11.05
40.003,36	3.737,66	8.000,68	11.90
48.004,04	4.689,74	8.000,67	12.75
56.004,71	5.709,82	8.000,68	13.60
64.005,39	6.797,92	8.000,66	14.45
72.006,05	7.957,01	8.000,68	15.30
80.006,73	9.178,12	39.940,85	16.15
119.947,58	15.628,56	39.940,87	18.70
159.888,45	23.097,51	79.881,71	21.25
239.770,16	40.072,37	159.638,43	25.50
399.408,59	80.780,17	399.408,61	29.75
798.817,20	199.604,23	En adelante	34.00

PAÍS VASCO			
BASE LIQUIDABLE	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO %
Grupo I → Tipo impositivo del 1.5%			
Grupo II			
0	0	9.230	5.70
9.230	526,11	18.450	7.98
27.680	1.998,42	18.450	10.26
46.130	3.891,39	46.110	12.54
92.240	9.673,58	92.220	15.58
184.460	24.041,46	276.650	19.38
461.110	77.656,23	461.080	23.18
922.190	184.534,57	1.383.230	28.50
2.305.420	578.755,12	En adelante	34.58

Anexo 4.- COEFICIENTES MULTIPLADORES POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Fuente: Fuente de Elaboración Propia a partir de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónoma (Agencia Tributaria)

CATALUÑA			
Patrimonio preexistente del causahabiente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
Sin tener en cuenta el patrimonio existente	1	1.5882	2

GALICIA			
Patrimonio preexistente del causahabiente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 402.678,11€	1	1.5882	2
De 402.678,11€ a 2.007.380,43€	1	1.6676	2.10
De 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	1	1.7471	2.20
Más de 4.020.770,98€	1	1.9059	2.40

ASTURIAS	
Patrimonio preexistente del causahabiente	Grupo I
De 0 a 402.678,11€	0
De 402.678,11€ a 2.007.380,43€	0.02
De 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0.03
Más de 4.020.770,98€	0.04

CANTABRIA			
Patrimonio preexistente del causahabiente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 403.000€	1.00	1.5882	2
De 403.000.01€ a 2.007.000€	1.05	1.6676	2.10
De 2.007.000.01€ a 4.020.000€	1.10	1.7471	2.20
Más de 4.020.000€	1.20	1.9059	2.40



BALEARES				
Patrimonio preexistente del causahabiente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo III (colaterales de 2 y 3 grado por afinidad)	Grupo IV
De 0 a 400.000€	1.00	1.2706	1.6575	1.70
De 400.001€ a 2.000.000€	1.05	1.3341	1.70	1.7850
De 2.000.000.01€ a 4.000.000€	1.10	1.3977	1.7850	1.87
Más de 4.000.000€	1.20	1.5247	1.9550	2.040

MADRID			
Patrimonio preexistente del causahabiente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 403.000€	1.00	1.5882	2
De 403.000€ a 2.008.000€	1.05	1.6676	2.10
De 2.008.000€ a 4.021.000€	1.10	1.7471	2.20
Más de 4.021.000€	1.20	1.9059	2.40

Anexo 5. – TABLA DE BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Fuente: Fuente de Elaboración Propia a partir de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónoma (Agencia Tributaria)

CATALUÑA
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<p><u>Parentesco</u> –</p> <p>Grupos I y II: Bonificación del 99%</p>

GALICIA
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<p><u>Parentesco</u> –</p> <p>Grupo I: Bonificación del 99%</p>

ASTURIAS
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<p><u>Discapacidad</u> –</p> <p>Minusvalía igual o superior al 65%: 100% de la cuota (el patrimonio no puede superar los 402.676,11€)</p>

CANTABRIA
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<p><u>Parentesco</u> –</p> <p>Grupos I y II: Bonificación 100% de la cuota Grupos III y IV: Bonificación del 90% de la cuota</p>



LA RIOJA
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<p><u>Parentesco –</u></p> <p>Grupos I y II: 99% siempre que la base liquidable sea menor a 500.000€</p>

MURCIA
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<p><u>Parentesco –</u></p> <p>Grupos I y II: 99% Cualquier grado de parentesco cuando el causante haya fallecido por los seísmos de Lorca: 100%</p>

ARAGÓN
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<p><u>Por adquisición de la vivienda habitual del causante –</u></p> <p>Hasta el grupo II: Bonificación del 65%</p>

CASTILLA LA MANCHA
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<p><u>Parentesco –</u></p> <p>Grupos I y II:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Cuando la base liquidable sea inferior a 175.000€: 100% de la cuota tributaria ▪ Cuando la base liquidable esté entre 175.000 y 225.000€: 95% de la cuota ▪ Cuando la base liquidable esté entre 225.000 y 275.000€: 90% de la cuota ▪ Cuando la base liquidable esté entre 275.000 y 300.000€: 85% de la cuota ▪ Cuando la base liquidable sea igual o superior a 300.000€: 80% de la cuota
<p><u>Discapacidad –</u></p> <p>Igual o superior al 65%: 95%</p>



CANARIAS
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<u>Parentesco –</u> Grupos I, II y III: 99.9% de la cuota tributaria

EXTREMADURA
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<u>Parentesco –</u> Grupo I y II: 99%

BALEARES
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<u>Parentesco –</u> Grupo I: 99% de la cuota íntegra corregida

MADRID
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<u>Parentesco –</u> Grupos I y II: 99% Grupo III: 15% para los de segundo grado y 10% para los de tercer grado

CASTILLA Y LEÓN
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
<u>Parentesco –</u> Grupos I y II: 99%