



Universidad de Valladolid

FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES Y DEL TRABAJO DE
SORIA

Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos

TRABAJO FIN DE GRADO

**DERECHO DE SUCESIONES. REVISIÓN
LEGISLATIVA Y PROPUESTA DE UNA
SOLUCIÓN COMÚN EN MATERIA
SUCESORIA**

Presentado por Ana Santa Bárbara Ruiz

Tutelado por: Jesús Plaza Almazán

Soria, 9 de julio de 2020

CET

FACULTAD de CIENCIAS EMPRESARIALES y del TRABAJO de SORIA

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
---------------------------	----------

**CAPÍTULO I
ADQUISICIONES "MORTIS CAUSA"**

1.1 Definición	4
1.2 Antecedentes y origen	4

**CAPÍTULO II
EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ESPAÑA**

2.1 Características del impuesto.....	8
2.2 Elementos del impuesto	8
2.2.1 Ámbito territorial.....	9
2.2.2 Hecho imponible	9
2.2.3 Sujetos pasivos	9
2.2.4 Responsables subsidiarios	10
2.2.5 Base imponible	10
2.2.6 Base liquidable	11
2.2.7 Tipo de gravamen	13
2.2.8 Deuda tributaria	13
2.2.9 Devengo.....	15
2.2.10 Prescripción	15
2.2.11 Normas especiales	16
2.2.12 Obligaciones formales	16
2.2.13 Gestión del impuesto	17
2.2.14 Infracciones y sanciones	17

**CAPÍTULO III
EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LAS COMUNIDADES
AUTÓNOMAS**

3.1 Reducción por la adquisición de la vivienda habitual.....	19
3.2 Reducción por discapacidad	19
3.3 Reducción por parentesco.....	21
3.4 Reducción por la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades	22
3.5 Reducción por la creación de empresas y empleo.....	25
3.6 Reducción por la adquisición de una explotación agraria.....	24
3.7 Reducción por la adquisición de bienes que formen parte del patrimonio histórico, cultural o natural	26
3.8 Reducción por seguros de vida	27

3.9 Reducción por sobreimposición o por doble imposición internacional	28
3.10 Tarifa aplicable.....	28
3.11 Bonificaciones y deducciones	29
3.12 Exenciones de la Comunidad Foral de Navarra.....	31
3.13 Resultados	31

**CAPÍTULO IV
CONCLUSIONES**

4. Conclusiones.....	34
----------------------	----

BIBLIOGRAFÍA

Bibliografía.....	36
-------------------	----

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se centra en llevar a cabo una investigación sobre el conflicto que plantea la competencia fiscal en materia sucesoria en el ámbito nacional. Con él se pretenden alcanzar los siguientes objetivos:

- Adquirir un conocimiento amplio sobre el derecho sucesorio en España.
- Analizar los aspectos más relevantes del funcionamiento del Impuesto de Sucesiones.
- Comparar las legislaciones autonómicas vigentes.
- Proponer una solución común al conflicto estudiado.

En la España actual el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es una competencia fiscal cedida a las Comunidades Autónomas, según establece la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con estatutos de autonomía, la cual supone la asunción de ciertas competencias normativas por parte de éstas.

Esta Ley ha dado lugar a que existan grandes desigualdades interautonómicas, ya que, como veremos en el desarrollo de este trabajo, hay ciertas Comunidades Autónomas que plantean mayores ventajas fiscales que otras.

Se trata de un impuesto que genera una escasa recaudación en comparación con otros impuestos, tales como el IRPF, el IVA, el Impuesto de Sociedades, el Impuesto de Renta de No Residentes o el Impuesto sobre el Patrimonio, dando como resultado una recaudación inferior al 3% de la recaudación total respecto de los impuestos directos.

La legislación sobre el Impuesto de Sucesiones afecta a las adquisiciones “mortis causa”, a las donaciones y transmisiones lucrativas “inter vivos” y a los seguros de vida. Nuestro estudio se centrará en las adquisiciones “mortis causa”, realizando una revisión exhaustiva de la legislación actual vigente a nivel nacional y de cada Comunidad Autónoma y así poder reflexionar sobre la disparidad existente a nivel autonómico y lograr proponer una solución armónica.

El presente trabajo se estructura en cuatro capítulos:

PRIMERO.- Adquisiciones “mortis causa”, en el cual se define y realiza una breve exposición de los antecedentes y del origen del Impuesto.

SEGUNDO: El Impuesto sobre Sucesiones en España, en el que se realiza un estudio de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que se exponen las características y elementos del Impuesto.

TERCERO.- El Impuesto sobre Sucesiones en las Comunidades Autónomas, en el que se realiza un estudio de la normativa vigente en cada Comunidad Autónoma y se contrasta la desigualdad existente.

CUARTO.-: Conclusiones, en el que se expondrán los principales resultados obtenidos de la investigación y una reflexión final sobre el tema abarcado, proponiendo una solución al problema estudiado.

Por último, encontraremos las referencias bibliográficas que han sido necesarias para realizar este trabajo.

CAPÍTULO I

ADQUISICIONES “MORTIS CAUSA”

En este capítulo vamos a explicar qué es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Para ello se realiza un análisis de la definición de dicho Impuesto y posteriormente se explicará su origen y antecedentes.

1.1 DEFINICIÓN

El Impuesto se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que recoge el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Tal y como establece la Ley 29/1987 en su primer artículo, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se autodenomina como directo y subjetivo, es decir, que afecta directamente a la persona física y es susceptible a las circunstancias personales de cada sujeto.

Su objeto de gravamen son “*los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas*”, siempre que se den las situaciones que conforma su hecho imponible, sobre el cual se profundizará en el Capítulo II.

Al centrar el estudio en las adquisiciones “mortis causa”, el impuesto afectará a todas aquellas personas beneficiarias de una herencia o de un seguro de vida.

1.2 ANTECEDENTES Y ORIGEN

A pesar de poder encontrar los orígenes de este impuesto en la Antigua Roma en el siglo 6 a.C., introducido bajo el nombre de “lex Iulia de vicesima hereditatum” por el Emperador Augusto¹ (Jordán Reyes, 2010), tal y como manifiesta García de Pablos (2010), su aparición en nuestro país como medio de ingreso fiscal no será hasta finales del siglo XVIII, sufriendo el proceso de modificación establecido a continuación hasta la actualidad.

En 1798 la Real Cédula de Carlos IV dio lugar al nacimiento del primer Impuesto que sometía a tributación las herencias y legados en línea no directa, excluyendo de dicha tributación a ascendientes y descendientes directos.

En las Cortes de Cádiz se creó a través del Decreto de 3 de mayo de 1811 un nuevo Impuesto de Sucesiones, la “manda pía forzosa”, que consistía en la obligación de pagar doce reales por cada testamento que fuese otorgado.

Sin embargo en 1821 la Real Cédula de Carlos IV fue respaldada por las Cortes durante el reinado de Fernando VII y pasó a exigirse la “media annata”². Debido a la oposición contra ésta, fue abolida en 1822 por las Cortes, aunque

¹ Jordán Reyes, J. (2010). “Fiscalidad tributaria y post-tributaria en el Alto Imperio Romano”. *Espacio, Tiempo Y Forma, Serie II*, t.23, pág. 265.

² “Cantidad que se pagaba a la Hacienda real por la obtención de un cargo u oficio y que correspondía a la mitad del sueldo del primer año de ejercicio” RAE 2020.

con la restauración absolutista de 1823 a 1829 se restableció. Se intentó una nueva inserción del impuesto a través de tres Reales Decretos de 31 diciembre de 1829 denominados “Derecho de Hipotecas”. A pesar de ello, su impopularidad provocó su derogación en 1835.

En 1845 el ministro de Hacienda Mon-Santillán llevó a cabo una reforma tributaria y mediante la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845 y el Real Decreto de la misma fecha se fijaron las condiciones, naturaleza, organización, competencia y cobro del impuesto, denominándose “Derecho de Hipotecas”³. El Derecho de Hipotecas tiene su origen en “la refundición de exacciones antiguas, y pretendía gravar las traslaciones de dominio”⁴ (Hierrezuelo Conde, 2003). A consecuencia de esta reforma el impuesto sucesorio quedó prácticamente instaurado en España.

Durante la Revolución de 1868, la Ley de Presupuestos de 29 de mayo dictó que la percepción del impuesto sería competencia de los Registradores de la Propiedad y de los oficiales letrados en las Administraciones Provinciales de Hacienda, en lugar de los contadores de hipotecas que eran los que tenían esa competencia.

Hubo diversas modificaciones en 1869, 1872, 1893 y 1896, hasta la reforma del ministro Raimundo Fernández Villaverde que mediante el Real Decreto de 10 de marzo de 1900 y la Real Orden de 11 de marzo de 1900, determinó que la administración del tributo pasará a ser competencia de la Dirección General de lo Contencioso del Estado y se denominará “Impuesto sobre Derechos Reales”. Pretendía fomentar la riqueza del país haciéndolo participante en las grandes transmisiones de riqueza desgravando todo acto contractual y establecer una tarifa progresiva. Dicha progresividad se acabó afianzando con la modificación del ministro Eduardo Cobián en 1910, la cual supuso su extensión a todas las herencias y la eliminación de la exención de los sucesores en línea recta vigente hasta entonces.

En 1926, el ministro Calvo Sotelo mediante el Real Decreto de 27 de abril, estableció el Impuesto sobre el Caudal Relicto, el cual tiene lugar antes de la partición y adjudicación a los herederos y que grava la parte indivisa de la herencia en su totalidad. Tras diversas modificaciones, se publicó el Texto Refundido de 28 de febrero de 1927 y el Reglamento de 26 de febrero de 1927.

Durante la Segunda República, la Ley de Reforma Tributaria de 11 de marzo de 1932 aumentó los tipos en un 20% y excluyó del Impuesto sobre el Caudal Relicto los bienes que había de suceder al causante su cónyuge.

³ “Por confiarse su percepción a los contadores de hipoteca”. García de Pablos, J.F.: *“El impuesto sobre sucesiones y donaciones: Problemas constitucionales y Comunitarios”*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2009, pág. 17

⁴ Hierrezuelo Conde, G. (2003). *“La reforma tributaria de 1845. Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos”*. Revista de estudios histórico-jurídicos, (25), pág. 517-520.

Tras la Guerra Civil, la nueva orientación ideológica provocó la modificación de ciertas medidas. Así, la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 introdujo entre otras, la valoración en el 2% del ajuar doméstico.

Será en 1964, en la Ley 41/1964 de Reforma del Sistema Tributario y en el Decreto de 6 de abril de 1967, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, donde se admitirá el carácter directo del impuesto, se reducirán las tarifas, se elevará al 3% la valoración del ajuar doméstico, se reducirán las tarifas de doce a siete, se equipará la aportación del cónyuge viudo a la de los hijos y se ordenará la aprobación del Texto Refundido de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Desaparecerá así el Impuesto de Derechos Reales, y la nueva figura quedará dividida en el Impuesto de Sucesiones y en el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El Texto Refundido supuso el surgimiento del Impuesto sobre Sucesiones con carácter autónomo, y la integración en él del impuesto sobre el caudal relicto.

La evolución de las medidas iniciadas transcurre lentamente con la llegada de la democracia a nuestro país, por lo que hasta la llegada de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, no podíamos decir que contábamos con una legislación coherente con la época actual.⁵

⁵ García de Pablos, J.F.: *“El impuesto sobre sucesiones y donaciones: Problemas constitucionales y Comunitarios”*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2009, págs. 15-26.

CAPÍTULO II
EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN
ESPAÑA

En este capítulo se desarrollarán las características y elementos del impuesto recogidos en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2.1 CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO

Según lo establecido en el artículo 1, el impuesto posee una naturaleza directa, ya que grava directamente los incrementos patrimoniales desde el momento en que se acredita la adquisición por título lucrativo, y una naturaleza subjetiva, ya que a la hora de determinar la base imponible y la cuota tributaria se valorarán circunstancias personales de los sujetos pasivos, como el patrimonio existente, el grado de parentesco o de minusvalía.

Entre sus características (INEAF, s.f.) presenta ser un impuesto personal, puesto que requiere de la persona física para configurar su hecho imponible. También es un impuesto complementario al IRPF⁶, ya que somete a gravamen incrementos que no están incluidos en el mismo. Es un impuesto de devengo instantáneo, puesto que su hecho imponible se configura en un momento concreto, es decir, cuando se produce en la fecha de fallecimiento del causante. El impuesto posee un carácter progresivo, puesto que la cuota tributaria se determina mediante una tarifa progresiva, que oscila entre el 7,65% y el 34%, como veremos más adelante⁷.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece que el Impuesto sobre Sucesiones se trata de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, es decir, se cede a cada Comunidad Autónoma el rendimiento de dicho impuesto obtenido en su territorio.

2.2 ELEMENTOS DEL IMPUESTO

Siguiendo lo establecido en la Ley 29/1987, los principales elementos del tributo son:

- Ámbito territorial.
- Hecho imponible.
- Sujetos pasivos.
- Responsables subsidiarios.
- Base imponible.
- Base liquidable.
- Tipo de gravamen.
- Deuda tributaria.
- Devengo.
- Prescripción.
- Normas especiales.
- Obligaciones formales.

⁶ *Impuesto sobre la renta de las personas físicas* RAE (2020)

⁷ Tabla 2. Tipo de gravamen. Pág. 13

- Gestión del impuesto.
- Infracciones y sanciones.

2.2.1 ÁMBITO TERRITORIAL

El impuesto es exigible en todo el territorio español, independientemente de lo establecido en los regímenes tributarios forales del País Vasco y de Navarra, y de lo dictado en Tratados o Convenios internacionales que estuvieran integrados en nuestro ordenamiento interno. (Art. 2)

2.2.2 HECHO IMPONIBLE

Al focalizar el estudio en las sucesiones “mortis causa” y según lo indicado en el artículo tres de la citada Ley, conformarán el hecho imponible⁸ aquellas adquisiciones de bienes y derechos derivadas de una herencia, legado u otro título sucesorio, así como la cantidad procedente de los seguros de vida que se perciba, siempre y cuando la persona beneficiaria del contrato no sea la misma que la persona contratante.

2.2.3 SUJETOS PASIVOS

En las sucesiones “mortis causa” tendrán la obligación de tributar como contribuyentes, los causahabientes, es decir, los herederos y legatarios, y en los seguros de vida, los beneficiarios. (Art. 5)

La obligación de tributar resulta personal, ya que afectará a todos los contribuyentes con residencia habitual en España indistintamente de donde se encuentren los bienes o derechos que se transmiten. (Art. 6)

Tal y como establecen la normativa del IRPF⁹ y la Ley 22/2009¹⁰ en su artículo 28, se entiende que una persona tiene su residencia habitual en una Comunidad Autónoma cuando permanezca en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del Impuesto.

Respecto a los representantes y funcionarios del Estado en territorio extranjero, estarán sujetos a este tributo por obligación personal, y deberán remitirse a la normativa del IRPF en lo referente a tales sujetos pasivos. (Art. 6)

Para el resto de contribuyentes no incluidos anteriormente, tal y como establece el artículo 7 de la Ley 29/1987, estarán sujetos al tributo mediante obligación real, por la adquisición de bienes o derechos, sin importar su

⁸ “El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.” Art. 20 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

¹⁰ 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.

naturaleza, así como por ser beneficiarios de seguros de vida, cuando se hayan realizado en España o se hayan de cumplir en territorio español.

2.2.4 RESPONSABLES SUBSIDIARIOS

Según establece el artículo 8 de la Ley, los responsables subsidiarios del pago del tributo serán, salvo que fueran de aplicación las normas de responsabilidad solidaria de la Ley General Tributaria¹¹; los intermediarios financieros y demás entidades que hubieren interferido en depósitos, garantías o cuentas corrientes, las entidades de seguro que verifiquen las adquisiciones de sus beneficiarios, los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia y el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo.

2.2.5 BASE IMPONIBLE

La base imponible se encuentra regulada en el Capítulo IV de Ley. Y así el artículo 9 establece que constituirán la base imponible: en las adquisiciones “mortis causa”, el valor neto de la adquisición de cada heredero, es decir, el valor real de los bienes y derechos restándole las cargas y deudas que se pudieran deducir, y respecto a los seguros de vida, las cantidades recibidas por el beneficiario.

Conforme al artículo 10, *“la base se determinará por la Administración Tributaria en régimen de estimación directa sin más excepciones que las determinadas en esta Ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de bases imponibles”*.

Además (Artículo 11), se realizará una adición al caudal relicto de los siguientes bienes:

- Aquellos que pertenecieran al causante hasta un año antes de su fallecimiento, salvo los que se hubiesen transmitido y sean propiedad de otra persona ajena a la herencia.
-
- Los bienes y derechos que en los tres años anteriores al fallecimiento hubiese adquirido en usufructo el causante y en nuda propiedad un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge.
- Los bienes y derechos que transmitió el causante en los cuatro años anteriores a su fallecimiento, conservando el usufructo de los mismos salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia.
- Los valores y efectos depositados cuyos resguardos estuvieran endosados y no se hubiesen retirado antes del fallecimiento.

¹¹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Serán deducibles del valor real de los bienes:

- Las cargas o gravámenes que disminuyan realmente su valor, como los censos y las pensiones.¹²

- Las deudas que tuviese contraídas el causante siempre que se acrediten, salvo las que fuesen a favor de los causahabientes, aunque renuncien a la herencia. En particular, se deducirán aquellas deudas por tributos o deudas a la Seguridad Social que fueran solventadas por los herederos, albaceas¹³ o administradores del caudal hereditario.¹⁴

- Los gastos derivados de última enfermedad, entierro y funeral y los que ocasione un litigio en interés común de todos los herederos, a excepción de los correspondientes a la administración del caudal relicto.¹⁵

Y según lo establecido en el artículo 15, se incluirá también en la masa hereditaria el ajuar doméstico, que se valora en el tres por ciento del caudal relicto, salvo que se le asignase un valor superior, se acredite su inexistencia o que su valor resulte inferior al establecido.

Tal y como establece el artículo 18, la Administración se reserva la facultad de comprobar el valor de todos los bienes y derechos transmitidos.

2.2.6 BASE LIQUIDABLE

La base liquidable se encuentra regulada en el Capítulo V de la Ley 29/1987. Y resulta de aplicar a la base imponible, en primer lugar, las reducciones establecidas por el Estado y, en segundo lugar, las que hayan aprobado las Comunidades Autónomas -sobre las que profundizaré más adelante-.

Artículo 20.2 (2014)

En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones (p.9):

¹² *Artículo 12. Cargas deducibles.* Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹³ *"Persona encargada por el testador o por el juez de cumplir la última voluntad del fallecido, custodiando sus bienes y dándoles el destino que corresponde según la herencia".* RAE 2020

¹⁴ *Artículo 13. Deudas deducibles.* Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

¹⁵ *Artículo 14. Gastos deducibles.* Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Tabla 1. Reducción según grado de parentesco

Grupos	Grado de parentesco de los adquirentes	Cuantía de la reducción
Grupo I	Descendientes y adoptados menores de veintiún años.	15.956,87 3.990,72 más por cada año menos de veintiuno, con un máximo de 47.858,59.
Grupo II	Descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.	15.956,87
Grupo III	Parientes colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.	7.993,46
Grupo IV	Parientes colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.	No cabe lugar a reducción.

Fuente: *Elaboración propia. Artículo 20, Capítulo V de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*¹⁶

Además, se aplicará una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad entre el treinta y tres por ciento y el sesenta y cinco por ciento. Para los que acreditasen un grado de minusvalía igual o superior al sesenta y cinco por ciento, la cuantía de dicha reducción será de 150.253,03 euros.

Cuando el grado de parentesco del beneficiario de un seguro de vida con el causante sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado, será de aplicación una reducción del cien por ciento, con un límite de 9.195,49 euros. Esta reducción también resultará de aplicación en los seguros de vida consecuencia de actos de terrorismo y de prestación de servicios en misiones internacionales humanitarias. Dicha reducción será exclusiva por sujeto pasivo.

En el caso de que por fallecimiento o por finalización del usufructo, el cónyuge o descendientes adquirieran el pleno dominio de una empresa o negocio profesional individuales o acciones en entidades, y el valor de dicha empresa o negocio se incluyese en la base imponible, a la base liquidable se le aplicará una reducción del 95% de ese valor, siempre que los herederos mantengan durante diez años dicha empresa o negocio, salvo que alguno fallezca durante esos diez años.

Asimismo, si los herederos fueran el cónyuge, ascendientes o descendientes del fallecido que ocupen la vivienda habitual, o también si fuera un pariente colateral del fallecido, mayor de sesenta y cinco años y que conviviera con él durante al menos los dos años anteriores al fallecimiento, en estos casos se aplicará también una reducción del 95% al valor de la vivienda con un máximo de 122.606,47 euros.

Si unos mismos bienes se transmitieran por fallecimiento dos o más veces en el plazo de diez años, lo pagado por el impuesto de la anterior transmisión se deducirá de la base imponible de la transmisión actual. Los distintos herederos podrán subrogarse en dichos bienes justificándolo debidamente.

¹⁶ Última actualización, publicada el 28/12/2012, en vigor a partir del 28/12/2012.

2.2.7 TIPO DE GRAVAMEN

La cuota íntegra del impuesto resulta de aplicar a la base liquidable la escala que haya aprobado cada Comunidad Autónoma, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

En los casos en que la Comunidad Autónoma no haya aprobado la escala, no hubiesen asumido competencias en materia de sucesiones o no resultase de aplicación la normativa autonómica (Art. 21.2), a la base liquidable le serán de aplicación los siguientes tipos:

Tabla 2. Tipo de gravamen

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

Fuente: Artículo 21, Capítulo VI de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.¹⁷

2.2.8 DEUDA TRIBUTARIA

En el Capítulo VII se establece que la cuota tributaria resulta de aplicar a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que haya aprobado la Comunidad Autónoma, que varía en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente del contribuyente y según el grado de parentesco establecido en la Tabla 1.

En el caso de que la Comunidad Autónoma no haya aprobado el coeficiente o la cuantía, o no fuera aplicable la normativa de la Comunidad Autónoma a los sujetos pasivos (Art. 22.2), se aplicará el que corresponda entre los reflejados a continuación.

¹⁷ Última actualización, publicada el 28/12/2012, en vigor a partir del 28/12/2012.

Tabla 3. Patrimonio existente

Patrimonio existente (euros)	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: Artículo 22, Capítulo VI de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.¹⁸

Artículo 22.2 (2014)

Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso (p.12).

Se aplicará también el coeficiente de parentesco según el patrimonio preexistente, en el caso de seguros de vida y seguros colectivos o de empresas.

El patrimonio se valorará según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁹. Si hubiera bienes que se hubieran donado antes del fallecimiento y se hubiera liquidado el correspondiente impuesto, el valor de estos bienes no se incluirá. Sí se incluirán los bienes y derechos que adquiriera el cónyuge por disolverse la sociedad conyugal como consecuencia del fallecimiento.

Deducción por doble imposición internacional

Si un incremento patrimonial se hubiera liquidado en el extranjero con un impuesto similar al de España, el contribuyente podrá deducirse dicho importe.

Conforme al artículo 48 de la Ley 22/2009, las Comunidades Autónomas asumen las competencias en materia de reducciones de la base imponible, de la tarifa del impuesto, de las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, y de las deducciones y bonificaciones de la cuota. En todo caso, serán compatibles con las establecidas en la normativa estatal, sin que ésta pueda ser modificada, y serán de aplicación con posterioridad a las reguladas por el Estado.

¹⁸ Última actualización, publicada el 31/12/2001, en vigor a partir del 01/01/2002.

¹⁹ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Se efectuará una bonificación del cincuenta por ciento siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla los cinco años anteriores. No obstante, se elevará la reducción al noventa y nueve por ciento para los causahabientes comprendidos en los grupos I y II de la Tabla 1.

2.2.9 DEVENGO

El impuesto se devengará el día del fallecimiento o cuando sea firme la declaración de fallecimiento, conforme a lo establecido en el Código Civil²⁰. La fecha de devengo en el ISD será la fecha de fallecimiento. La fecha de devengo de las adquisiciones hechas en vida, como las donaciones o pactos sucesorios, será la fecha en la que se formaliza dicha donación o pacto. Si algún bien no se pudiera adquirir porque tuviera algún embargo o cualquier otro tipo de limitación, la fecha de devengo será la del día que finalicen dichas limitaciones. (Art. 24)

2.2.10 PRESCRIPCIÓN

Según la Ley General Tributaria²¹, la prescripción será de cuatro años para los siguientes derechos:

- El derecho de la Administración para establecer la deuda tributaria, computándose desde el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la declaración o autoliquidación, así como el derecho de la Administración para exigir el pago de dichas deudas, a contar desde el día siguiente de la finalización del plazo de pago en período voluntario.
- El derecho a solicitar las devoluciones de cada tributo, de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, computándose desde el día siguiente a la finalización del plazo para solicitar la devolución; desde el día siguiente a la realización del ingreso indebido o desde el día siguiente a la fecha en que fuera firme la resolución o sentencia que declare la improcedencia del acto impugnado, así como el derecho a obtener dichas devoluciones y reembolso, a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo para hacer efectivas las devoluciones o desde el día siguiente a la fecha de notificación del derecho a percibir dicha devolución o el reembolso.

Una vez finalizado el plazo de presentación de la autoliquidación de seis meses desde la fecha de fallecimiento (más seis meses de prórroga en su caso), la Administración tendrá un plazo de diez años antes de que prescriba su derecho a realizar las comprobaciones e investigaciones oportunas de las bases, cuotas o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.

²⁰ Arts. 193-197, Capítulo II, de la declaración de fallecimiento, Título VIII, Libro Primero del Código Civil.

²¹ Arts. 66-70, Sección 3ª, Capítulo IV, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Si se formalizaran escrituras en el extranjero, dichas escrituras serán presentadas en la Administración española, y el plazo de prescripción será a partir de la fecha de dicha presentación en España. (Art. 25)

2.2.11 NORMAS ESPECIALES

Según lo establecido en el Capítulo IX de la Ley 29/1987, la valoración del usufructo temporal resultará de aplicar al valor total de los bienes un 2% por cada año de duración, sin exceder del 70%.

En los casos de usufructos vitalicios el valor será el 70% del valor total de los bienes, cuando el usufructuario tenga menos de veinte años, y se minorará un 1% por cada año más, con el límite del 10% del valor total.

En los casos de nuda propiedad, su valor será la diferencia entre el valor total del bien y el valor del usufructo.

Respecto a los derechos reales de uso y habitación, el valor será el que resulte de aplicar al 75% del valor de los bienes las reglas que correspondan a la valoración de usufructos temporales o vitalicios, citadas anteriormente.

2.2.12 OBLIGACIONES FORMALES

Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar una declaración tributaria, pudiendo optar por presentar una autoliquidación, siendo de carácter obligatorio esta última en las Comunidades Autónomas que así se establezca. (Art. 31)

Como establece el artículo 67 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el plazo para presentar la liquidación o autoliquidación será de seis meses computándose desde la fecha del fallecimiento o desde el momento en que la declaración de fallecimiento fuera firme. La oficina competente podrá otorgar una prórroga para la presentación de documentos por un tiempo igual al plazo señalado para dicha presentación, siempre que la solicitud la realicen los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto en los cinco primeros meses del plazo de presentación.

Respecto a los deberes de las autoridades funcionarios y particulares, el artículo 32 establece lo siguiente:

- Los órganos judiciales comunicarán a la Administración tributaria que les corresponda cualquier incremento de patrimonio gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- Los encargados del Registro Civil comunicarán la relación nominal de los fallecidos el mes anterior y de su domicilio.

- Los notarios estarán obligados a facilitar cualquier dato que los organismos les reclamen así como a expedir las copias que les sean requeridas.

- Toda entidad involucrada no podrá entregar bienes a una persona que no sea la titular, salvo acreditación previa del pago del impuesto.

2.2.13 GESTIÓN DEL IMPUESTO

Artículo 48.2 Ley 22/2009, de 18 de diciembre (2009)

Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto (p.42)

El pago del Impuesto deberá realizarse en los plazos señalados en el Reglamento General de Recaudación, y cabe la posibilidad de poder realizarlo mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español. (Art. 36)

Los órganos competentes podrán acordar el aplazamiento de hasta un año del pago de las liquidaciones siempre que no existan bienes para realizar el abono y se solicite dentro del plazo, con el correspondiente interés de demora, el cual se obtiene al aumentar en un 25% el interés legal actual del 3%, dando como resultado un interés de demora del 3,75% para el año 2020 (el mismo que en el año 2019). Se podrá aplazar también hasta que sean conocidos los herederos en una sucesión. También podrá acordarse el fraccionamiento de pago, en un máximo de cinco años, siempre que se pueda garantizar su pago. (Art. 38)

2.2.14 INFRACCIONES Y SANCIONES

Tal y como establece el artículo 40, las infracciones tributarias del Impuesto serán calificadas y sancionadas según lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El incumplimiento de la obligación de consignar en la declaración el valor real de los bienes y derechos declarados en el impuesto, será considerada infracción grave y conllevará como sanción una multa de 500 euros. La Ley General Tributaria establece en su disposición final una reducción del 25% siempre que se realice el ingreso del importe restante de la sanción en los plazos establecidos y no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción. Si se cometen repetidas veces infracciones tributarias, la sanción se incrementará en un 100%.

CAPÍTULO III
EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN
LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En el siguiente capítulo se llevará a cabo una investigación de la normativa existente en cada Comunidad Autónoma.

Será de aplicación con carácter general la Ley 29/1987 y el Real Decreto 1629/1991 que la desarrolla en todas las Comunidades Autónomas, excepto en Navarra y el País Vasco.

Por su parte, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece en su artículo 48 que las Comunidades Autónomas podrán asumir ciertas competencias relativas a reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes de patrimonio existente y deducciones y bonificaciones de la cuota. Las Comunidades Autónomas a la hora de regular las reducciones, han de especificar si son reducciones propias de la Comunidad o se trata de una mejora de la reducción estatal. Es decir, la Comunidad Autónoma se encargará de regular las reducciones establecidas por el Estado, manteniéndolas, mejorándolas sustituyendo así a la reducción estatal, o creando sus propias reducciones, en cuyo caso se aplicarán con posterioridad a las establecidas por el Estado. Respecto a las deducciones y bonificaciones de la cuota aprobadas por cada Comunidad Autónoma, serán compatibles con las establecidas por el Estado, aplicándose en primer lugar las deducciones y bonificaciones estatales.

Siguiendo lo establecido en la normativa vigente correspondiente de cada Comunidad Autónoma, las principales reducciones, bonificaciones y deducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son las citadas a continuación.

3.1 REDUCCIÓN POR LA ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL

Se aplicará una reducción por la adquisición de la vivienda habitual, en la que observamos que la cuantía oscila entre el 100% en el caso de Aragón, Islas Baleares y Galicia (sólo para el caso del cónyuge) y del 95 al 99% en el resto de Comunidades, cantidad variable en función de los tramos que establezca la propia Comunidad.

3.2 REDUCCIÓN POR DISCAPACIDAD

Será de aplicación una reducción para los sujetos pasivos con discapacidad. En términos generales, existen tres tramos en relación al grado de discapacidad. Primer tramo hasta el 33%; segundo tramo del 33% al 65%; y tercer tramo del 65% en adelante (Tabla 4). En el caso de Álava, a las personas discapacitadas, en lugar de la reducción por parentesco, se aplicará una reducción de 38.156 euros, más 4.770 euros por cada año menor de veintiuno, con el límite de 119.930 euros.

En el caso de Andalucía y Galicia se aplicará también en función al grupo al que pertenezca la persona con discapacidad (Tabla 5). Si bien, existen peculiaridades como en el caso de Extremadura, que añade un tramo del 50 al 65%, o el caso de las Islas Baleares o la Comunidad Valenciana que distinguen entre discapacidad física y sensorial o psíquica (Tablas 6 y 7).

Tabla 4. Reducción en función del grado de discapacidad

Territorio	Reducción por grado de discapacidad entre el 33% y 65%	Reducción por grado de discapacidad igual o mayor del 65%
Álava	56.109	176.045
Aragón	-	100%
Canarias	72.000	400.000
Cantabria	50.000	200.000
Castilla la Mancha	125.000	225.000
Castilla y León	125.000	225.000
Cataluña	275.000	650.000
Guipúzcoa	80.000	
Madrid	55.000	153.000
Navarra	60.000	180.000
Vizcaya	100.000	

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5. Reducción por discapacidad. Andalucía y Galicia

Territorio	Grupos I y II	Grupos III y IV	Reducción por grado de discapacidad entre el 33% y 65%	Reducción por grado de discapacidad igual o mayor del 65%
Andalucía	1.000.000	250.00 (patrimonio preexistente límite 1.000.000)	-	
Galicia	100% (límite 3.000.000)	-	150.000	300.000

Fuente: Elaboración propia

Tabla 6. Reducción por discapacidad. Extremadura

Territorio	Reducción por grado de discapacidad entre el 33% y el 50%	Reducción por grado de discapacidad entre el 50% y 65%	Reducción por grado de discapacidad igual o mayor del 65%
Extremadura	60.000	120.000	180.000

Fuente: Elaboración propia

Tabla 7. Reducción por discapacidad. Comunidad Valenciana e Islas Baleares

Territorio	Reducción por grado de discapacidad física o sensorial		Reducción por grado de discapacidad psíquica
	33% - 65%	Igual o mayor del 65%	Igual o mayor del 33%
Comunidad Valenciana	120.000	240.000	240.000
Islas Baleares	48.000	300.000	300.000

Fuente: Elaboración propia

3.3 REDUCCIÓN POR PARENTESCO

Se aplicará una reducción por parentesco, sobre la cual cada Comunidad Autónoma determinará los grupos a los que pertenecen los sujetos pasivos, en relación al art. 20 de la ley 29/1987 o por el contrario los grupos que establezca la propia Comunidad, como son el caso de Aragón, Castilla y León y Álava.

Tabla 8. Reducción por parentesco

Territorio	Grupo I	Grupo II	Grupo III	Grupo IV				
Andalucía	1.000.000 (Límite patrimonio preexistente de 1.000.000)		-	-				
Asturias	300.000		-	-				
Canarias	Menores de 10 años	100% (límite 138.650)	Cónyuge	40.400	9.300	-		
	10 - 15 años	100% (límite 92.150)					Hijos y adoptados	23.125
	15 - 18 años	100% (límite 57.650)					Resto de descendientes	18.500
	18 - 21 años	100% (límite 40.400)					Ascendientes y adoptantes	18.500
Cantabria	50.000 (más 5.000 por cada año menor de 21)	50.000	-Colaterales de 2º grado por consanguinidad: 25.000 - Resto del grupo: 8.000	-				
Cataluña	100.000 (más 12.000 por cada año menor de 21, límite 196.000)	-Cónyuge e hijos: 100.000 -Resto de descendientes: 50.000 -Ascendientes: 30.000	8.000 €	-				
Comunidad Valenciana	100.000 (más 8.000 por cada año menor de 21, límite 156.000)	100.000 €	-	-				
Extremadura	18.000 (más 6.000 por cada año menor de 21, límite 70.000)	-	-	-				
Galicia	1.000.000 (más 100.000 por cada año menor de 21, límite 1.500.000)	1.000.000	-Colaterales de 2º grado por consanguinidad: 16.000 -Resto del grupo: 8.000	-				
Guipúzcoa	400.000	16.150	8.075	1.000				
Islas Baleares	25.000 (más 6.250 por cada año menor de 21, límite 50.000)	25.000	8.000	1.000				
Madrid	16.000 (más 4.000 por cada año menor de 21, límite 48.000)	16.000	8.000	-				
Vizcaya	400.000	400.000	20.000	-				

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 9. Reducción por parentesco. Aragón

Parentesco	Reducción
Hijos menores de edad	100% (Límite 3.000.000)
Cónyuge, ascendientes y descendientes	100% (Límite 500.000) 150.000 por cada hijo menor de edad que conviva con el cónyuge. Contribuyente con grado de discapacidad entre el 33% y el 65%, límite de 575.000.
Hermano	15.000

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 10. Reducción por parentesco. Castilla y León

Parentesco	Reducción
Descendientes mayores de 21 años, cónyuge y ascendientes	60.000
Descendientes menores de 21 años	60.000 (más 6.000 por cada año menor de 21)
Cónyuge, ascendientes y descendientes	Reducción variable entre la diferencia de 400.000 y las reducciones que le correspondan.

Fuente: Elaboración propia. Artículo 13. Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Tabla 11. Reducción por parentesco. Álava

Parentesco	Reducción
Cónyuge, ascendientes o descendientes en línea recta por consanguinidad	400.000
Colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad	38.156
Colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños	No se aplica

Fuente: Artículo 22 Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo.

3.4 REDUCCIÓN POR LA ADQUISICIÓN DE EMPRESAS INDIVIDUALES, NEGOCIOS PROFESIONALES Y PARTICIPACIONES EN ENTIDADES

La reducción por la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades irá en función del grado de parentesco con el causante.

Tabla 12. Reducción por la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades

Territorio	Parentesco	Reducción	Requisitos
Álava	Cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta tercer grado por consanguinidad	95%	Mantener durante los cinco años siguientes.
Andalucía	Cónyuge, descendientes o ascendientes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad	99%	Domicilio fiscal en Andalucía. Mantener durante los cinco años siguientes (Si perteneciera al grupo I o II, el requisito de permanencia será de tres años).
	Sin relación de parentesco		Acreditar la vinculación con un contrato laboral con una antigüedad de diez años, o la realización de tareas de gestión y dirección acreditándolo con una antigüedad de cinco años.
Aragón	Cónyuge y descendientes	99%	Exentas del Impuesto sobre el Patrimonio y se mantengan durante los cinco años siguientes.

	Sin relación de parentesco	50% 70% si son entidades de reducida dimensión	La empresa ha de llevar a cabo una actividad económica, tener al menos un trabajador a jornada completa y mantener en los cinco años siguientes la plantilla media de trabajadores.
Asturias	Cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta tercer grado por consanguinidad	4%	Exentas del Impuesto sobre el Patrimonio y se mantengan durante los diez años siguientes.
	Sin relación de parentesco	95%	Acreditar la gestión y dirección con un contrato laboral con una antigüedad de cinco años, que estuvieran exentas del Impuesto sobre el Patrimonio y se mantengan los cinco años siguientes.
Canarias	Cónyuge y descendientes	99%	<ul style="list-style-type: none"> · Empresa o negocio: Exentas del Impuesto sobre el Patrimonio y que el valor de la empresa no exceda de los tres millones de euros ni el valor del negocio del millón de euros. · Participaciones: que la participación en el capital de la entidad constituya al menos el 5% del mismo y se haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad. Han de mantenerse durante los cinco años siguientes.
	Si no hubiera descendientes: Ascendientes y colaterales	95%	
Cantabria	Grupos I y II	99%	
Castilla la Mancha		4%	Domicilio fiscal en Castilla la Mancha. Mantener durante los cinco años siguientes.
Castilla y León	Cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta tercer grado por consanguinidad	99%	La actividad ha de ejercerse por el causante habitualmente, los ingresos supongan al menos el 50% de sus rendimientos y se mantenga durante los cinco años siguientes.
Cataluña	Cónyuge, descendientes o ascendientes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad	95% 97% si son participaciones en sociedades laborales.	Mantener durante los cinco años siguientes.
	Sin relación de parentesco	95%	<ul style="list-style-type: none"> · Empresa o negocio: Acreditar la vinculación con un contrato laboral con una antigüedad de diez años, o la realización de tareas de gestión y dirección acreditándolo con una antigüedad de cinco años. · Participaciones: acreditar una vinculación laboral con una antigüedad de 10 años.
Comunidad Valenciana	Cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta tercer grado por consanguinidad	99%	Mantener durante los cinco años siguientes.
Extremadura	Sin relación de parentesco	95%	Acreditar la vinculación con un contrato laboral con una antigüedad mínima de cinco años y la gestión o dirección de la misma con una antigüedad de tres años.

Galicia	Cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta tercer grado por consanguinidad	99%	Exentas del Impuesto sobre el Patrimonio y se mantengan durante los cinco años siguientes.
Guipúzcoa	Cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta tercer grado por consanguinidad	95%	Mantener durante los cinco años siguientes.
Islas Baleares	Cónyuge o descendientes	95%; 99% si son entidades deportivas, culturales, científicas, de desarrollo tecnológico.	· Empresa o negocio: exentas del Impuesto sobre el Patrimonio y se mantengan durante los cinco años siguientes. · Participaciones: mantener durante los cinco años siguientes.
La Rioja	Cónyuge, descendientes o ascendientes y colaterales hasta el cuarto grado por consanguinidad	99%	Exentas del Impuesto sobre el Patrimonio y se mantengan durante los cinco años siguientes.
Madrid	Cónyuges o descendientes	95%	Mantener durante los cinco años siguientes.
Murcia	Grupos I, II, III y IV	99%	Mantener durante los cinco años siguientes.
Vizcaya	Cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta tercer grado por consanguinidad	95%	Mantener durante los cinco años siguientes.

Fuente: Elaboración propia.

3.5 REDUCCIÓN POR LA CREACIÓN DE EMPRESAS Y EMPLEO

En las adquisiciones que se destinen a la creación de una empresa y empleo se aplicará un porcentaje de reducción que varía en función del territorio en el que se desarrolle la actividad económica.

Tabla 13. Reducción por la creación de empresas y empleo

Territorio	Reducción	Requisitos
Aragón	50%	<ul style="list-style-type: none"> · Desarrolle una actividad económica. · Emplee un trabajador a jornada completa para su inicio. · Se mantenga durante los cinco años siguientes. · En los 18 meses posteriores al devengo se destinará lo heredado a la adquisición de activos afectos a la actividad económica.
Asturias	95%	<ul style="list-style-type: none"> · Límite de la reducción 200.000€. · Contribuyente con discapacidad mayor del 33%, el límite será de 180.000€ · Límite patrimonio preexistente 402.678,11€. · Ha de formalizarse en escritura pública. · Plazo de 6 meses para su inicio.
Galicia	95%	<ul style="list-style-type: none"> · Adquisición por hijos y descendientes (límite de la reducción 118.750€). · Contribuyente con discapacidad mayor del 33%, el límite será de 237.500€. · Límite base imponible 30.000€. · Límite patrimonio preexistente 250.000€ sin contar la vivienda habitual. · Plazo de 6 meses para su inicio.
Islas Baleares	50% 70% si se dedica a la creación de una empresa deportiva	<ul style="list-style-type: none"> · Límite de la reducción 200.000€. · Desarrolle una actividad económica o se trate de empresas culturales, científicas o de desarrollo tecnológico. · Emplee un trabajador a jornada completa para su inicio. · Se mantenga durante los cuatro años siguientes. · Límite del patrimonio preexistente 400.000€. · En los 18 meses posteriores al devengo se destinará lo heredado a la adquisición de activos afectos a la actividad económica.

Fuente: Elaboración propia.

3.6 REDUCCIÓN POR LA ADQUISICIÓN DE UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA

En algunas Comunidades Autónomas será de aplicación una reducción en función del grado de parentesco con el causante por la adquisición de una explotación agraria.

Tabla 14. Reducción por la adquisición de una explotación agraria

Territorio	Parentesco	Objeto de la adquisición	Reducción	Requisitos
Andalucía	Cónyuge o descendientes	Explotación agraria	99%	Que el causante ejerza la actividad de forma habitual. Mantener durante los tres años siguientes.
	Sin relación de parentesco	Explotación agraria	99%	Que el causante fuera agricultor profesional. Mantener durante los cinco años siguientes.
Asturias	Cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta cuarto grado por consanguinidad	Explotación agraria	99%	Que el causante fuera agricultor profesional. Mantener durante los cinco años siguientes.
Castilla y León	Cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta tercer grado por consanguinidad	Explotación agraria	99%	Que el causante fuera agricultor profesional. Mantener durante los cinco años siguientes.
Cataluña	Cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta tercer grado por consanguinidad y por afinidad	Fincas rústicas de dedicación forestal	95%	Mantener durante los diez años siguientes.
		Bienes empleados en explotaciones agrarias		Que el causante fuera agricultor profesional. Mantener durante los cinco años siguientes.
Comunidad Valenciana	Cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta tercer grado	Empresa agrícola	99%	Que el causante fuera agricultor profesional. Mantener durante los cinco años siguientes.
Galicia	Cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta tercer grado por consanguinidad	Explotación agraria	99%	Que el causante o el cónyuge fuera agricultor profesional. Mantener durante los cinco años siguientes.
		Fincas rústicas de dedicación forestal de la Red Gallega de espacios protegidos	95%	Mantener durante los cinco años siguientes.
	Agrupaciones de propietarios con personalidad jurídica	Parcelas forestales que formen parte de un conjunto de producciones	99%	-
Islas Baleares	Cónyuge, ascendientes y descendientes	Bienes y participaciones en las que se incluya el valor de un terreno en suelo rústico protegido o de interés agrario	95%	
La Rioja	Cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta cuarto grado por consanguinidad	Explotación agraria	99%	Que el causante fuera agricultor profesional. Mantener durante los cinco años siguientes.

Fuente: Elaboración propia

3.7 REDUCCIÓN POR LA ADQUISICIÓN DE BIENES QUE FORMEN PARTE DEL PATRIMONIO HISTÓRICO, CULTURAL O NATURAL

Se aplicará una reducción por la adquisición de espacios naturales protegidos, lugares de Interés Comunitario y bienes que formasen parte del Patrimonio Histórico o Cultural de cada Comunidad Autónoma.

Tabla 15. Reducción por la adquisición de bienes que formen parte del patrimonio histórico, cultural o natural

Territorio	Sujeto pasivo	Objeto de la adquisición	Reducción	Requisitos
Canarias	Cónyuge o descendientes	Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico de Canarias o estuvieran en territorio considerado Patrimonio Natural.	97%	Mantener durante los siguientes cinco años.
Cantabria	Grupos I y II	Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico o Cultural de Cantabria.	95%	-
Castilla y León	-	Bienes muebles que formen parte del Patrimonio Cultural de Castilla y León.	99%	Se han de ceder gratuitamente a la Comunidad por más de diez años.
Cataluña	-	Bienes culturales de interés nacional catalogados en el patrimonio cultural catalán.	95%	Mantener durante los siguientes cinco años.
		Fincas rústicas de dedicación forestal ubicadas en espacios naturales.		Mantener durante los siguientes diez años.
Comunidad Valenciana	-	Bienes que formen parte del Patrimonio Cultural Valenciano.	Cesión por más de 20 años: 99%	-
			Cesión por más de 10 años: 75%	
			Cesión por más de 5 años: 50%	
Islas Baleares	Cónyuge o descendientes	Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico o Cultural de las Illes Balears.	99%	-
		Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico o Cultural de una Comunidad distinta a las Illes Balears.	95%	
Madrid	Cónyuge o descendientes	Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico o Cultural de Madrid.	95%	-
Murcia	-	Bienes inmuebles de interés cultural o destinados a su cesión temporal a la propia Comunidad.	99%	Ha de llevarse a cabo en documento público y se cedan por al menos diez años.
Navarra	-	Espacios naturales protegidos o lugares de Interés Comunitario.	95%	-

Fuente: Elaboración propia.

3.8 REDUCCIÓN POR SEGUROS DE VIDA

Para aquellas personas que resulten beneficiarias de pólizas de seguros de vida se les aplicará una reducción en función del grado de parentesco, contando algunas Comunidades con un límite para el patrimonio preexistente del contribuyente, y distinguiendo otras si el causante ha sido víctima de actos de terrorismo, de violencia de género, afectado por el síndrome tóxico o por la realización de servicios en misiones internacionales.

Tabla 16. Reducción para beneficiarios de seguros de vida

Territorio	Parentesco	Causa del fallecimiento	Reducción	Límite
Álava		Víctimas de terrorismo y de la prestación de servicios en misiones internacionales.	100%	
Andalucía	Grupos I y II		1.000.000€	Patrimonio preexistente 1.000.000€
Aragón	Cónyuge, ascendientes y descendientes	Víctima de terrorismo o de violencia de género.	100%	
Canarias	Cónyuge, ascendientes y descendientes	Víctima de terrorismo o de violencia de género.	100%	23.150€
Cantabria	Grupos I y II		100%	50.000€
Castilla y León		Afectados por síndrome tóxico, terrorismo o violencia de género.	99%	
Cataluña	Cónyuge, ascendientes y descendientes		100%	25.000€
Galicia		Afectados por síndrome tóxico o actos de terrorismo.	99%	
Guipúzcoa	Grupo I		400.000€	
	Grupo II		16.150€ (y el 25% de la cantidad restante)	
	Grupo III		8.075€	
		Víctimas de terrorismo y de la prestación de servicios en misiones internacionales.	100%	
Islas Baleares	Cónyuge, ascendientes y descendientes		100%	12.000€
Madrid	Cónyuge, ascendientes y descendientes		100%	9.200€
		Afectados por síndrome tóxico o víctimas de violencia de género.	99%	
Navarra (seguros celebrados antes del 24 de junio de 1992)	Ascendientes y descendientes por afinidad		90%	3.0005,06€
	Colaterales de 2º grado		50%	
	Colaterales de 3º y 4º grado		25%	
	Grados más distantes y extraños		10%	
Vizcaya	Grupo I		400.000€	
	Grupos II y III		50%	200.000€
	Grupo IV		10%	40.000€

Fuente: Elaboración propia

3.9 REDUCCIÓN POR SOBREIMPOSICIÓN O POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

En las Comunidades de Navarra y País Vasco nos encontramos con una reducción por doble imposición internacional, dando la posibilidad de deducirse la menor entre las cantidades citadas en la siguiente tabla. En las Islas Canarias nos encontramos con una reducción por sobreimposición terrenal, y en el caso de Cataluña con una reducción por sobreimposición decenal, en ambos casos en función del grado de parentesco.

Tabla 17. Reducción por sobreimposición

Territorio	Sujetos pasivos	Objeto de la reducción	Reducción
Canarias	Cónyuge, ascendientes y descendientes	Bienes o derechos transmitidos dos o más veces en un periodo de 10 años.	Dos opciones en la segunda transmisión y posteriores: - Aplicar una reducción equivalente al importe del Impuesto sobre Sucesiones satisfecho anteriormente. - Aplicar una reducción en función de: Si la transmisión se da: · En el año siguiente: 50% · Entre el primer y el quinto año: 30% · A partir del quinto año: 10%
Cataluña			
Islas Baleares	Cónyuge y descendientes	Bienes o derechos transmitidos dos o más veces en un periodo de 12 años	Reducción equivalente al importe del Impuesto sobre Sucesiones satisfecho anteriormente

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 18. Reducción por doble imposición internacional

Territorio	Reducción
Álava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya	El contribuyente podrá deducirse la menor de las siguientes cantidades: -El importe de lo pagado en el extranjero por un impuesto similar al de sucesiones. -El resultado de aplicar el tipo medio de gravamen al incremento patrimonial de bienes o derechos que puedan ser ejercidos fuera de España cuando se hubiese tributado en el extranjero.

Fuente: Elaboración propia

3.10 TARIFA APLICABLE

A la hora de liquidación se estará a lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 29/1897 en las Comunidades Autónomas de Aragón, Islas Canarias, Cantabria, Castilla la Mancha, Castilla y León, Extremadura y la Rioja, o en su caso a lo establecido por cada Comunidad Autónoma en lo que respecta a la tarifa aplicable en relación al patrimonio existente y al grado de parentesco por el cual se aplica el correspondiente coeficiente multiplicador que establece cada Comunidad.

Cabe destacar la tarifa aplicable en Cataluña, que oscila entre el 7 y el 32%, y el primer tramo que corresponde al 7% será hasta los 50.000 euros.

En Galicia la tarifa aplicable para los grupos I y II oscila entre 5 y el 18%, y el tramo de la base liquidable que corresponde al 5% será hasta los 50.000 euros.

En las Islas Baleares se establece una tarifa para los grupos I y II que oscila entre el 1 y el 20%, estableciéndose el primer tramo de la base liquidable hasta 700.000 para la aplicación del 1%.

En Asturias se establece una tarifa para los grupos I y II que oscila entre el 21,65 y el 36,50%, estableciéndose el primer tramo de la base liquidable hasta 56.000 para la aplicación del 21,65%.

En Navarra, se establece el primer tramo hasta 250.000 euros para los cónyuges, cuya tarifa oscila entre el 0 y 0,8%, y para los ascendientes y descendientes por consanguinidad, cuya tarifa oscila entre el 2 y el 16%.

3.11 BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES

Cada Comunidad Autónoma establece sus propias bonificaciones o deducciones en la cuota tributaria (Tabla 18). En el caso de Canarias, las bonificaciones que establece van en función del grado de parentesco (Tabla 19). Castilla la Mancha por su parte, establece bonificaciones para los contribuyentes pertenecientes a los grupos I y II, así como una bonificación del 95% para aquellos contribuyentes que ostenten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento (Tabla 20). Por otro lado, en Cataluña se aplicará una bonificación en la cuota para los contribuyentes fueran cónyuge del 99%, y establece bonificaciones para el resto de los contribuyentes (Tablas 21 y 22).

Tabla 19. Bonificaciones y deducciones

Territorio	Parentesco	Bonificación	Deducción	Requisitos
Andalucía	Grupos I y II	99%		
Aragón		65% (valor de la vivienda habitual)		El valor de la vivienda habitual no sea mayor de 300.000€ Mantenerse durante los cinco años siguientes.
Asturias	Grado de discapacidad igual o mayor del 65%	100%		Límite del patrimonio existente de 402.678,11 euros.
Cantabria	Grupos I y II	100%		También podrán deducirse la Tasa de valoración previa de inmuebles objeto de adquisición siempre que haya sido efectivamente ingresada.
	Grupos III y IV	90%		
Comunidad Valenciana	Grupo I	75%		Minusvalía igual o mayor del 65% o discapacitado psíquico con un grado mayor del 33%.
	Grupo II	50%		
		75%		
Extremadura	Grupos I y II	99%		
Galicia	Grupo I		99%	
Islas Baleares	Grupo I	99%		
La Rioja	Grupos I y II		99%	La base liquidable inferior a 400.000€.
			50%	La base liquidable superior a 400.000€
Madrid	Grupos I y II	99%		
Murcia	Grupos I y II	99%		

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 20. Bonificación en función del grado de parentesco. Islas Canarias

Grupo de parentesco	Cuota Tributaria	Porcentaje de reducción
Grupo I	-	99%
Grupos II y III	Hasta 55.000	99,9%
	Entre 55.000 y 65.000	90%
	Entre 65.000 y 95.000	80%
	Entre 95.000 y 125.000	70%
	Entre 125.000 y 155.000	60%
	Entre 155.000 y 185.000	50%
	Entre 185.000 y 215.000	40%
	Entre 215.000 y 245.000	30%
	Entre 245.000 y 275.000	20%
	Entre 275.000 y 305.000	10%

Fuente: Elaboración propia. Artículo 24 Ter Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Tabla 21. Bonificación para los grupos I y II. Castilla la Mancha

Base Liquidable	Porcentaje de bonificación
Inferior a 175.000	100%
Entre 175.000 y 225.000	95%
Entre 225.000 y 275.000	90%
Entre 275.000 y 300.000	85%
Igual o superior a 300.000	80%

Fuente: Artículo 11. Tres Ley 2/2016, de 5 de mayo.

Tabla 22. Bonificación para el Grupo I. Cataluña

Base imponible	Bonificación (%)	Resto base imponible	Bonificación marginal (%)
0,00	0,00	100.000,00	99,00
100.000,00	99,00	100.000,00	97,00
200.000,00	98,00	100.000,00	95,00
300.000,00	97,00	200.000,00	90,00
500.000,00	94,20	250.000,00	80,00
750.000,00	89,47	250.000,00	70,00
1.000.000,00	84,60	500.000,00	60,00
1.500.000,00	76,40	500.000,00	50,00
2.000.000,00	69,80	500.000,00	40,00
2.500.000,00	63,84	500.000,00	25,00
3.000.000,00	57,37	en adelante	20,00

Fuente: Artículo 58. Bis, Ley 19/2010, de 7 de junio.

Tabla 23. Bonificación para el Grupo II. Cataluña

Base imponible	Bonificación (%)	Resto base imponible	Bonificación marginal (%)
0,00	0,00	100.000,00	60,00
100.000,00	60,00	100.000,00	55,00
200.000,00	57,50	100.000,00	50,00
300.000,00	55,00	200.000,00	45,00
500.000,00	51,00	250.000,00	40,00
750.000,00	47,33	250.000,00	35,00
1.000.000,00	44,25	500.000,00	30,00
1.500.000,00	39,50	500.000,00	25,00
2.000.000,00	35,88	500.000,00	20,00
2.500.000,00	32,70	500.000,00	10,00
3.000.000,00	28,92	en adelante	0,00

Fuente: Artículo 58. Bis Ley 19/2010

3.12 EXENCIONES DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

Navarra establece la exención del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las siguientes adquisiciones²²: de fincas rústicas o de explotaciones agrarias; de obligaciones y bonos de caja emitidos por los Bancos industriales o de negocio, siempre que se adquirieran antes del 24 de junio de 1992; adquisiciones por el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta tercer grado de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades; adquisiciones de ciclomotores y de motocicletas y coches de diez o más años de antigüedad, excepto los vehículos históricos y los que su base imponible fuera igual o mayor de 40.000 euros.

3.13 RESULTADOS

En Andalucía destacamos la reducción de 1.000.000€ para los grupos I y II, con un límite de patrimonio existente de 1.000.000€. El tipo de gravamen oscila entre el 7,65 y el 36,50%. A pesar de ello, existe una bonificación de la cuota del 100% para los grupos I y II, por lo que el tipo de gravamen resulta inaplicable.

En Aragón cabe destacar la reducción del 100% para los cónyuges, ascendientes, descendientes e hijos menores de edad (con el límite de 3.000.000€), la reducción del 100% para personas con un grado de discapacidad igual o mayor del 65% y la bonificación por la adquisición de la vivienda habitual, siempre que su valor sea igual o inferior de 300.000€.

En Canarias existe una reducción del 100% para el grupo I con límites en función de la edad de dichos contribuyentes que oscilan entre 138.650€ y 40.400€, así como una bonificación del 99% de la cuota para el grupo I, y hasta del 99,9% para el grupo II.

En Cantabria destaca la bonificación del 100% de la cuota para los grupos I y II, y una bonificación del 90% para los grupos III y IV si el causante fuera discapacitado.

²² Artículo 11. Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre.

En Castilla la Mancha se establece una bonificación entre el 80 y el 100% de la cuota para los grupos I y II, y una bonificación del 95% para los contribuyentes con un grado de discapacidad igual o mayor del 65%.

En Castilla y León nos encontramos con una reducción de 60.000€ para los descendientes mayores de 21 años, cónyuges y ascendientes, una reducción de la misma cuantía para descendientes menores de veintiún años más 6.000€ por cada año menor de veintiuno, una reducción variable obtenida de la diferencia entre 400.000 euros y la suma de las reducciones que les correspondan, así como una reducción del 99% para víctimas de violencia de género tanto si es el causante como el adquirente.

En Cataluña se aplicará una bonificación en la cuota para los contribuyentes fueran cónyuge del 99%, así como una bonificación entre el 20 y el 99% para el grupo I y de hasta el 60% para el grupo II.
En Extremadura se establece una bonificación del 99% de la cuota para los grupos I y II.

En Galicia se establece un tipo de gravamen entre el 5 y el 18% para los grupos I y II, y entre el 7,65 y 34% para los grupos III y IV, así como una deducción del 99% de la cuota para el grupo I.

En la Región de Murcia se establece una bonificación del 99% de la cuota para los grupos I y II.

En las Islas Baleares existe una tarifa entre el 1 y el 20% para los grupos I y II, así como con una bonificación del 99% para el grupo I.

En La Rioja, los grupos I y II se podrán aplicar una deducción del 99% de la cuota, si la base liquidable es igual o menor a 400.000€ y si los superase, la reducción será del 50%.

En Madrid existe una bonificación del 99% para los grupos I y II.

El Principado de Asturias establece el tipo de gravamen entre el 21,25 y el 36,50% aplicable a los grupos I y II, así como una bonificación del 100% de la cuota para personas con un grado de discapacidad igual o mayor del 65% siempre que su patrimonio preexistente no supere los 402.678,11€.

En la Comunidad Valenciana nos encontramos con una bonificación del 75% para el grupo I y personas con un grado de discapacidad igual o mayor del 65%, y una bonificación del 50% para el grupo II.

Navarra junto con el País Vasco destacan por la deducción por doble imposición internacional. Por su parte, Navarra establece la exención de ciertas adquisiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CAPÍTULO IV CONCLUSIONES

4. CONCLUSIONES

En la actualidad nos encontramos con una gran disparidad de normas entre las Comunidades Autónomas, creando así una heterogeneidad normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No es justo que entre ciudadanos del mismo país existan unas diferencias tan grandes a la hora de heredar. Esto que está llevando a la picaresca para domiciliar negocios, inversiones, etc. Debería iniciarse una tendencia para reformar y unificar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones independientemente de la Comunidad Autónoma en la que suceda el hecho imponible.

Las mayores diferencias entre las distintas Comunidades Autónomas están en los tramos a determinar, en los tipos impositivos aplicables a cada uno de éstos y en la tarifa aplicable, lo que determina la cuota tributaria de cada Comunidad. Existen también diferencias importantes a la hora de determinar el coeficiente multiplicador dependiendo del grado de parentesco o afinidad. Existen también diferencias entre las distintas CCAA en las reducciones que se aplican.

En términos generales pienso que deberían reducirse todos los tipos impositivos por los que se tributa, y reducirse también el coeficiente aplicable en función del parentesco con el fallecido, aumentándose las reducciones y bonificaciones. Todo ello teniendo en cuenta que los bienes que deja el causante son bienes por los que durante toda la vida de éste y de sus predecesores se han pagado ya impuestos de todo tipo, locales, autonómicos y estatales, tales como plusvalías municipales, plusvalías fiscales, contribuciones, transmisiones, actos jurídicos, IVA, IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio entre otros; o lo injusto que es tener que tributar por adquirir tu vivienda habitual, aunque haya reducciones importantes, cuando en tantos casos para la viuda y los hijos es el único bien existente, bien éste por el que además ya se han pagado los impuestos correspondientes durante toda la vida del fallecido como he comentado anteriormente.

El caso más habitual de transmisiones mortis causa es el de herencias de padres a hijos; sin embargo, hay que tener en cuenta que son numerosos los casos en los que los herederos son hermanos y/o sobrinos del causante, en cuyo caso los tipos impositivos aumentan considerablemente. De ahí que existan numerosos casos de hermanos que no pueden aceptar la herencia del fallecido por no poder hacer frente a los elevados tributos. En especial, en casos donde en el montante de la herencia existan numerosos inmuebles y no haya dinero en metálico a recibir.

Por ello, es necesaria la reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de tal forma que se tenga siempre en cuenta la capacidad económica de quien hereda.

Hay que tender a unificar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en lugar de la diversificación que existe actualmente. Como siempre, son los

sectores más pobres y desfavorecidos de la población los que hacen que se ponga en duda la práctica de estos principios.

Los principios de generalidad, igualdad y justicia tributaria son muy discutibles en el caso que nos ocupa. Existen casos extremos donde bien podría eliminarse este tributo. Familias con serios problemas económicos y que no pueden heredar para salir de esta situación porque la propia herencia agravaría la misma, generando problemas de liquidez, necesidad de vender los bienes heredados (hecho que duplicaría o triplicaría los tributos en muchos casos) o la necesidad de pedir un préstamo para poder hacer frente a los gastos de la herencia. Es necesaria una acción decidida por parte del estado para racionalizar el impuesto.

BIBLIOGRAFÍA

España. Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial de Navarra*, 30 de diciembre de 2002, 157: 11105-11115.

España. Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. *Boletín Oficial de Aragón*, 28 de octubre de 2005, 128: 12806-12815.

España. Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. *Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid*, 25 de octubre de 2010, 255: 17-41.

España. Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. *Boletín Oficial del Estado*, 17 de junio de 2011, 144: 62569-62593.

España. Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. *Boletín Oficial del Estado*, 19 de noviembre de 2011, 279: 121464-121502.

España. Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. *Boletín Oficial de Castilla y León*, 18 de septiembre de 2013, 180: 63424-63475.

España. Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado. *Boletín Oficial del Estado*, 2 de julio de 2014, 160: 50600-50648.

España. Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado. *Diario Oficial de Extremadura*, 23 de mayo de 2018, 99: 19533-19597.

España. Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. *Boletín Oficial de la Junta de Andalucía*, 27 de mayo de 2018, 123: 16-49.

España. Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado. *Boletín Oficial del Estado*, 3 de febrero de 2015, 29: 8126-8152.

España. Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado. *Boletín Oficial de Cantabria*, 2 de julio de 2018, 128: 9119-9126.

España. Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos. *Boletín Oficial de Canarias*, 23 de abril de 2009, 77: 7793-7807.

España. Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio. *Boletín Oficial de la Junta de Andalucía*, 11 de abril de 2019, 8: 2-26.

España. Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos. *Boletín Oficial del Estado*, 28 de noviembre de 2017, 289: 114931-114973.

España. Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos. *Boletín Oficial del Estado*, 7 de abril de 1998, 83: 11643-11649.

España. Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. *Boletín Oficial del Estado*, 8 de julio de 2010, 165: 60037-60066.

España. 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. *Boletín Oficial de Estado*, 19 de diciembre de 2009, 305: 107086-107155.

España. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial de Estado*, 19 de diciembre de 1987, 303: 37402-37408.

España. Ley 3/2016, de 5 de mayo, de Medidas Administrativas y Tributarias de Castilla-La Mancha. *Boletín Oficial del Estado*, 14 de julio de 2016, 169: 49178-49212.

España. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de noviembre de 2006, 285: 41734-41810.

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 18 de diciembre de 2003, 302: 44987-45065.

España. Ley 7/2017, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias. *Boletín Oficial del Estado*, 9 de febrero de 2018, 36: 16076-16086.

España. Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. *Boletín Oficial del Estado*, 10 de febrero de 2014, 35: 11119-11158.

España. Norma Foral 1/2014, de 17 de enero, de modificación de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 21 de enero de 2014, 12: 2.

España. Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 27 de mayo de 2005, 60: Sumario.

España. Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 1 de abril de 2015, 62: 7454-7490.

España. Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Estado*, 16 de noviembre de 1991, 275: 37169-37184.

García de Pablos, J. (2010). *El Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas constitucionales y comunitarios* (tesis doctoral). Universidad Complutense de Madrid, Madrid.

Hierrezuelo Conde, G. (2003). Estapé y Rodríguez F. “La reforma tributaria de 1845. Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos”. *Revista de estudios histórico-jurídicos*, 25: 517-520. ISSN 0716-5455. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.4067/S0716-54552003002500017>

Instituto Europeo de Asesoría Fiscal. (s.f.). *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD): Aspectos generales*. Recuperado de <https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/impuesto-sucesiones-donaciones/impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-isd-aspectos-generales>

Jordán Reyes, J. (2010). “Fiscalidad tributaria y post-tributaria en el Alto Imperio Romano”. *Espacio, Tiempo y Forma, Serie II, Historia Antigua*, 23: 265. Recuperado de <https://doi.org/10.5944/etfii.23.2010.1770>

Real Academia Española (2020) “IRPF”. Recuperado de <https://dle.rae.es/IRPF>

Real Academia Española (2020) “Media anata”. Recuperado de <https://dej.rae.es/lema/media-anata>