

ISD, vulneració del principi de justícia fiscal

Xavier Bermúdez Serrano

xbermudezs@uoc.edu

juliol 2023

Treball Final de Grau

Àrea d'especialització: Dret Financer i Tributari

Tutor/a: Silvia Cano Arteseros

Curs 2022, 2n semestre

Índex

RESUM	3
PARAULES CLAU:	3
INTRODUCCIÓ	4
1. LA HISTÒRIA DE L'IMPOST DE SUCCESSIONS I DONACIONS A L'ESTAT ESPANYOL	5
1.1. <i>Com funciona: conceptes bàsics i fonamentals</i>	7
1.1.1. El fet imposable	9
1.1.2. El subjecte passiu	11
1.2. <i>Les crítiques al sistema, que es pretén amb l'impost?</i>	11
1.2.1. Competència vs competició	13
1.2.2. Comparatiu entre les principals CCAA: reduccions i bonificacions	14
2. ELIMINACIÓ ESTATAL o AUTONÒMICA ... IMPLICACIONS.....	15
3. COMPLEIX LA TASCA DE REDISTRIBUCIÓ DE RENDES?	17
4. SUPÒSIT, MATEIX FET IMPOSABLE, MATEIX SUBJECTE PASSIU, DIFERENT COMPETÈNCIA TERRITORIAL	17
CONCLUSIONS	20
REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES	21

ISD, vulneració del principi de justícia fiscal

Xavier Bermúdez Serrano (xbermudezs@uoc.edu)

Grau en Dret – Dret Financer i Tributari

RESUM

L'Impost sobre Successions i Donacions és aquell tribut directe i subjectiu que grava els increments de patrimoni obtinguts a títol lucratiu, es a dir, amb adquisicions gratuïtes de bens i drets, per persones físiques fruit d'adquisicions *mortis causa* o donacions *inter vius*. És aquell gravamen que des dels seus inicis a l'estat espanyol al 1798 mitjançant la figura de l'anomenada Real Cèdula de Carles IV s'imputava un impost al patrimoni que passava d'uns titulars a altres mitjançant la figura de la successió.

En aquest treball passant pel reconeixement històric de la figura impositiva i resseguint la seva evolució fins al moment crucial de la cessió a les autonomies, constatem que l'objectiu de redistribució de rendes focalitzat en la descentralització tributaria ha estat un noble desig del legislador. Emperò, no s'ha pogut fer de la millor de les maneres, en tant que s'ha dotat mitjançant la figura d'una norma marc la pròpia Llei de l'Impost 29/1987 LISD, així com, una de referència com ho és el Reglament 1629/1991 RISD i de la LOFCA -Llei Orgànica de Finançament de les Comunitats Autònomes- que concedeix el més ampli rang competencial vers l'impost de tots els que es troben cedits a les autonomies anomenades de règim comú.

I què ha generat aquesta situació? Doncs, un trencament de la equitat fiscal, una competència des del sentit etimològic del terme en el que té a veure respecte a la competitivitat més que el que realment es buscava amb la cessió que implicava atribució competencial, es a dir, desigualtat. Una situació que s'ha sumat a la impopularitat de l'Impost ja precedit de mala premsa, en tant que el subjecte passiu, el beneficiari -causahavent- en supòsit de *mortis causa* o donatari en adquisicions gratuïtes *inter vius*, considera que aquells bens i drets ja havien tributat en seu de causant o del donant respectivament. *Per què un mateix bé o dret ha d'estar gravat més d'una vegada?* Però aquest missatge i consulta populistes són impropis, si analitzem el subjecte passiu: és diferent en cada cas, així com, el fet imposable. Estem, per tant, davant d'un impost o gravamen totalment just, apropiat i preceptiu. Però ara que ja hem vist que l'impost en sí està justificat i legitimat per a operar en pro d'una redistribució que vol evitar l'acumulació de rendes i patrimoni en mans dels mateixos i sense esforç ni capacitats pròpies.

Aquest treball busca que el lector entengui i aprecii la figura impositiva, constati la idoneïtat de la seva existència, fet que no obsta la crítica a la lluita autonòmica que ha de ser aturada mitjançant la regulació que reorganitzi i reequilibri novament la igualtat i el concepte d'equitat fiscal que ha quedat vulnerat.

PARAULES CLAU:

Impost de successions i donacions, justícia fiscal, equitat fiscal, progressivitat, igualtat, comparatius

Xavier Bermúdez

INTRODUCCIÓ

L'objectiu d'aquest treball és la pretensió de l'autor d'establir un procés de familiarització del lector al respecte de l'Impost de Successions i Donacions (en endavant ISD). Només partint de l'enteniment de: que el genera, com es regula, en que es justifica, per què subsisteix, a que complementa, entre d'altres detalls i característiques, permetrà arribar al lector a apreciar l'existència d'aquest gravamen.

És popular qualsevol crítica amb poca base en matèria impositiva, donat que es suma al criteri de la no contribució a un sistema imperfecte que dia a dia demostra la seva ineficàcia, però és ben evident de la necessitat i la importància d'un sistema fiscal equilibrat i eficient en el que l'element essencial és l'impost o gravamen com a principal font d'aportació de recursos, un dels pilars per al finançament de les despeses col·lectives, un d'aquests pilars és sens dubte l'ISD.

D'aquí la seva impopularitat, de la crítica i de la recurrent qüestionabilitat, tenint en compte que està gravant la redistribució de rendes i no els increments de valor o plusvàlues dels béns i drets que es transmeten dins de la pròpia família. Però hem de tenir en compte i valorar que sí que existeix un increment de capacitat econòmica, la capacitat econòmica que atorga el canvi de titularitat d'un bé o dret que estava en mans d'un tercer amb més o menys afinitat consanguínia o parentesc i que en un moment donat passa a incrementar la capacitat econòmica del beneficiari. Aquest concepte és el que justifica a l'empara de la Llei General Tributaria (en endavant LGT) en els seus arts. 2.2.c) i 3.1 LGT, en respecte als impostos: que esdevinguin fruit de determinats actes o fets que posin de manifest la capacitat econòmica del contribuent - subjecte passiu- i dels principis de l'ordenació tributaria com ho són: la justícia, la generalitat, la igualtat, la progressivitat, l'equitat distributiva de la càrrega tributària i la no confiscatorietat.

La Constitució Espanyola (en endavant CE) ens dirigeix cap al sistema tributari en que es basa l'estructura tributaria estatal espanyola, que no és altra que la del seu precepte 31 CE, que ens diu: [... 1. Tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, tindrà abast confiscatori. ...(art. 31.1 CE)]. Aquests 2 principis: el d'igualtat i el de progressivitat, han de ser inseparables essent, així mateix, l'abast confiscatori un límit al que cap gravamen progressiu, regressiu o proporcional ha d'arribar sinó es vol vulnerar el dret que té el seu reconeixement en el precepte número 33 que diu: [... 1. Es reconeix el dret a la propietat privada i a l'herència. ... (art. 33.1 CE)].

Però en que es basa el nostre sistema tributari? Aquest està compost per tots aquelles contribucions basades en els tributs: impostos, taxes i contribucions -art. 2 LGT- que reglamenten i gestionen la Hisenda estatal, foral, autonòmica i local a tot el territori espanyol. El "tothom" al que fa referència *up supra* l'art. 31.1 CE, ens parla de tots els espanyols per igual, així com, estrangers amb béns mobles i immobles que estiguin registrats al corresponent registre de béns al territori d'aplicació de l'impost (en endavant TAI) què és Espanya.

El nostre sistema fiscal actual podem considerar-lo un sistema federal tributari defensat en diverses teories fiscals federalistes i de descentralització que va ser una corrent teòric-econòmica a partir de la 2a Guerra Mundial. Les influències d'investigacions i publicacions respecte a les finances públiques basades en el nivell de decisió al respecte dels ingressos i despeses públiques, quan fins al moment s'havia basat el concepte de la hisenda pública com un tema unitari. La descentralització va marcar l'objectiu d'autors i especialistes com Solans¹, Oates² que centraven les seves aportacions no només en la distribució territorial impositiva a nivell municipal sinó també a altres distribucions territorials no centralistes.

¹ https://es.wikipedia.org/wiki/Eugenio_Domingo_Solans Eugeni Domingo Solans

² https://en.wikipedia.org/wiki/Wallace_E._Oates Wallace E. Oates

L'ISD és un impost de tipus directe i subjectiu alhora que especial, que té el seu sentit en gravar les adquisicions de béns i drets ja sigui: a) per herències, llegats o altres títols successoris o b) per donació o altre negoci jurídic considerat de caràcter gratuït intervius i c) percepció de rendes dels beneficiaris d'assegurances de vida quan beneficiari no sigui el contractant, llevat -art. 17.2 LIRPF- considerats rendiments del treball. No existint mort, supervivència, tributarien com a donacions, i sobretot, exclusiu de les persones físiques adquirents, no essent les persones jurídiques subjecte passiu d'aquest impost.

Regit per una norma estatal amb rang de Llei 29/1987 LISD i per un reglament d'aplicació RISD amb rang de Reial Decret 1629/1991 és aquest un impost exigible a tot l'estat però que està cedit en quant a la seva gestió i recaptació a les diferents Comunitats Autònomes (en endavant CCAA) llevat de les Autonomies Forals del País Basc i Navarra que tenen la seva normativa i regulació pròpies en matèria de successions i donacions.

En aquesta introducció del treball hem assenyalat que al llarg del mateix intentarem que el lector arribi a familiaritzar-se amb l'impost, la seva naturalesa, funcionament i característiques. Hem de ser conscients del rebuig que ha generat històricament fins al punt d'haver estat en discussió la seva derogació o abolició i fins i tot discutint si havia de ser integrat dins de l'Impost de la renda de les Persones Físiques (en endavant IRPF) del que és complementari. Té les seves arrels en un sistema fiscal federalista que intenta cenyir-se a una realitat social més localitzada mitjançant la cessió competencial i de gestió a les diferents CCAA dins de l'estat espanyol, a través d'una norma amb rang de Llei i el seu reglament que determinen el càlcul de la base imposable i el seu sistema d'aplicació i càlcul, posteriorment, les normatives autonòmiques modulen per tal de procurar una adaptació a la realitat social de la seva jurisdicció.

Però és aquí a on realment es produeix l'error, el parany en el que ha caigut el propi sistema que no ha seguit fil per randa la Teoria del Federalisme Fiscal (Wallace E. Oates 1999) per mancances de la regulació estatal que no ha estat àgil fins al moment, aturant aquesta competició autonòmica³ que és la que està posant de manifest novament l'existència de tot un seguit de detractors d'un impost molt qüestionat.

Seguidament, passant per un recorregut històric a l'estat espanyol de l'impost, es detallarà, amb la cabuda que permet l'extensió del treball, el seu funcionament, així com, els 2 conceptes de major importància i que hem de tenir meridianament clars com ho són: el fet imposable i el subjecte passiu.

1. LA HISTÒRIA DE L'IMPOST DE SUCCESSIONS I DONACIONS A L'ESTAT ESPANYOL.

La història de l'ISD és molt interessant i es remunta al any 6è de la nostra Era posterior a Jesucrist (DC) mitjançant l'establiment d'un gravamen del 5% sobre les successions i llegats testamentaris a través de la Llei *Iulia de vicesima hereditatum*⁴ amb aquesta es pretenia ja l'establiment d'una taxa contributiva que els ciutadans romans -*cives romani*- haviem de satisfer amb l'objectiu de sufragi dels costos i les necessitats de l'exercit, quelcom semblant al pagament a la contribució a la seguretat i la pau. I es pot anar més lluny en el que podríem arribar a trobar algun exemple de tributació sobre successions a l'antic Egipte (s. VII AC).

³ Segons Oates (1999), la competència tributaria entre governs locals no sols té efectes negatius, sinó també positius; potser el més important és que permeti que els tributs subnacionals siguin òptims en la mesura en que siguin eliminats els incentius d'expansió tributària dels governs locals.

⁴ <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5058875> . Revista internacional de Dret Romà. Article de CARMEN LOPEZ-RENDO RODRÍGUEZ. Abril 2015.

Al llarg de la història per tant, ha roman present la visió redistributiva al respecte de les rendes que incrementen el patrimoni d'uns per causa de mort d'altres, així com, els increments intervius. Fets imposables com per exemple: els llegats entre els membres del matrimoni mitjançant la figura de la *Décima hereditatum -mortis causa-*, així com la *Insinuation -intervius-* eren vigents a l'època romana. Posteriorment, a l'edat mitjana compresa entre els segles V i el XV, no hi ha una manifestació tan clara d'aquests donat que hi havia una clara prevalença de la fiscalitat eclesiàstica i dels senyors feudals.

Després d'aquest repàs dels antecedents històrics ens trobem amb el recorregut que al nostre estat ha anat deixant petjada i que a mode de resum es plasma en la taula següent:

Taula 1. Història reglamentaria de l'ISD a l'estat espanyol.

ANY	DESCRIPCIÓ HISTÒRICA
1798	Real Cèdula de 19 de setembre de 1798
1822	Va ser abolit l'impost per les Corts espanyoles
1829	Dret d'Hipoteques, RD 31 de desembre de 1829
1835	Supresió. Llei de Pressupostos de 26 de maig de 1835
1845	Llei de Pressupostos 23 de maig de 1845. RD 26 de juny 1845
1846	Exenció de dotes de pares a fills
1850	El llegats a descendents en línia recta exceptuats d'imposició
1864	S'incrementa els tipus de les herències al Dret d'Hipoteques
1867	Llei de Pressupostos de 29 de juny. Canvi de nom a Impost sobre traslacions de domini
1872	Llei de Pressupostos de 26 de desembre. Canvi de nom a Impost sobre Drets Reals
1900	Llei de reforma de l'Impost sobre Drets Reals
1905	Llei de modificació de tipus de l'Impost sobre Drets Reals
1910	Llei de imodificació i increment de tipus de l'Impost sobre Drets Reals
1920	Llei de modificació, increment i eliminació d'exencions de l'Impost sobre Drets Reals
1926	RD Llei de 27 d'abril es crea l'Impost sobre el Cabal Relicte
1958	Decret 176/1959. Reglament pel desenvolupament de la Llei dels Impostos sobre Drets Reals i sobre Transmissió de béns.
1964	Llei 41/1964, de Reforma del Sistema Tributari espanyol, de 11 de juny
1967	Decret 1018/1967, de 6 d'abril. Text refós dels Impostos Generals sobre les Successions i sobre Transmissions patrimonials i Actes Jurídics Documentats
1977	Llei 50/1977 de Mesures urgents de Reforma Fiscal, de 14 de novembre

Font Pròpia a partir del recull de l'estudi sobre el Passat, Present i Futur de l'ISD de José Luis Martín Moreno. Lletrat Major del Consell Consultiu d'Andalusia.

A la història impositiva estatal relacionada envers a l'impost objecte d'estudi al llarg del seu recorregut ha tingut tot de tipologies d'aplicació que col·locaven el focus en fets imposables diferents fruit dels increments patrimonials de que es dotava l'economia personal intervius i per causa de mort, tot aplicant un percentatge progressiu que era modulats pel grau de parentesc de vinculació entre el donant o causahavent i el beneficiari, generant al llarg de tot aquest històric trams incrementals d'aplicació, així com, que es posen de manifest les figures de les reduccions amb els coeficients reductors aplicables segons el parentesc des del 1r al 4rt grau i les bonificacions per la tipologia de bé o per la quantitat del valor heretat o donat.

És a partir de la reforma fiscal realitzada al 1977 que el Govern central és conscient de la mancança en matèria de successions, i a partir d'aquí acaba obtenint un recolzament polític suficient per tirar endavant el projecte de la que, a l'actualitat, continua essent la seva Llei reguladora 29/1987, de 18 de desembre. Amb un total de 36 reformes i modificacions al llarg de la seva vigència, algunes d'elles en varies ocasions dins del mateix exercici, és juntament amb el reglament de 1959 que el Govern va tenir la necessitat de complementar regulant, per la novetat de certs aspectes de l'Impost, amb el Real Decret 422/1988 amb normes provisionals i que posteriorment va establir en l'actual company de viatge de la Llei que és el Real Decret 1629/1991.

El canvi real vindrà donat per la regulació de l'anomenada LOFCA o Llei Orgànica de Finançament de les Comunitats Autònomes 8/1980, de 22 de setembre en la que es troba l'assignació de la competència reguladora d'una sèrie d'impostos com és l'Impost de Successions -art. 11.d) LOFCA-. Aquesta Llei va acabar de constatar l'aposta del federalisme fiscal⁵ (Buchanan, James (1950)) que s'estava instaurant a l'estat espanyol que facilitava l'aplicació més acurada a la realitat social de cada autonomia. Des del 2009, amb la promulgació de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, es regula el sistema de finançament de les CCAA de règim comú i Ciutats amb Estatut d'Autonomia i s'atribueix a les CCAA, a través dels anomenats punts de connexió, el rendiment de l'impost cedit.

Aquesta és la seva evolució històrica i antecedents, dins i fora de l'estat espanyol, que fins als nostres dies ha portat aquest fet impositiu a estar a on és, amb tots els seus va i vens i les diferents adaptacions. Històric que hem de tenir present quan abordem l'estudi d'un impost com l'actual del que hi ha tants detractors com defensors.

1.1. Com funciona: conceptes bàsics i fonamentals

L'ISD doncs és una imposició de les denominades directes i de caràcter subjectiu que grava els increments de patrimoni que s'hagin obtingut a títol lucratiu per les persones físiques. Imposició directa i de caràcter subjectiu donat que s'aplica directament sobre la riquesa que es transmet i la seva quantia dependrà de la relació personal existent en el moment de la meritació entre el donant o el causahavent i el receptor o beneficiari. Tot això, en la recerca de la satisfacció de les relacions personals, així com, facultar l'evitació de la concentració de la riquesa en mans d'uns pocs o dit d'altra forma en poques mans.

Així, per a conèixer íntegrament la imposició es detallen seguidament totes les característiques de les variables que l'integren, com ho són, els següents conceptes; *Impost, Directe, Especial, Subjectiu, Personal, Real, Individual, Progressiu, Gratuït, Lucratiu, Instantània Meritació, Lucratiu, Instantània Meritació, Presumpte i Cedit a les autonomies.*

Impost: és del procediment en el que es grava un fet o acció -quantificable econòmicament-, generalment en funció dels ingressos o guanys obtinguts per una persona física o jurídica, mitjançant un recàrrec o quantitat directa anomenats tribut. L'òrgan o institució gestora, recapta tot el flux de diners que es generen i conformen una de les fonts de ingressos dels Govern dels estats. Aquests fons formen part del pressupost públic que requereixen els estats pel seu funcionament i per garantir la societat del benestar de la que som integrants.

Directe: és una tipologia de tribut o impost característic per que recau sobre els ingressos o guanys d'una persona física o jurídica, recaient la càrrega financera i fiscal sobre la el contribuent que és la persona obligada al seu pagament i també conegut com a subjecte passiu. Al nostre cas, l'ISD es tracta d'un impost directe que grava els increments de patrimoni que tenen lloc com a conseqüència d'adquisicions de caràcter gratuït i exclusivament quan el beneficiari sigui persona física. Es a dir, s'està obtenint una renda que modificarà la capacitat contributiva de la persona física beneficiaria sense contraprestació alguna, per tant, està gravant de forma directa una manifestació directa d'aquesta capacitat contributiva.

Especial: en tant que grava situacions determinades i específiques com per exemple la transmissió de béns i drets mitjançant herències o donacions. També es considerat com a

⁵ Segons Buchanan (1950), les transferències del nivell central al local permeten que no es generin pressions tributàries provinents dels governs locals cap a les persones amb majors ingressos, fet que permet que qui tingui igual ingrés rebí un tracte igual al llarg de tota la Nació.

especial a l'estar condicionat a normatives autonòmiques diferenciades que mitjançant reduccions i exempcions determinen liquidacions finals de l'impost diverses, es doncs un impost -l'ISD- considerat especial amb motiu del seu enfoc de transferència de riqueses i la seva naturalesa específica i diversa en funció de la jurisdicció a la que estigui o s'hagi d'acollir.

Subjectiu: es tracta d'un impost que té en compte diferents conceptes respecte de la situació personal del subjecte passiu, es a dir, té en compte les circumstàncies personals que envolten a la persona, així com a les figures que hi intervenen benefactor, causant o donant vs beneficiari, causahavent o donatari, per establir els punts de connexió que poden arribar a modular l'impost final exigible. Es tenen en compte factors com: la relació familiar amb el considerat transmissor, l'edat del que podem anomenar adquirent, així com, altres circumstàncies com incapacitats.

Personal: la personalitat de l'impost obeeix a que efectivament la figura del subjecte passiu i obligat tributari és el d'una persona física i resident nacional, aquesta ha d'estar adquirint a títol de gratuïtat uns béns o drets i conseqüentment incrementant el seu valor patrimonial no meritant preu algun pels mateixos. Les persones jurídiques, tot i la seva consideració en qualitat de persona, no estaran obligades per aquest tribut, essent l'indicat a aquest efecte l'Impost de Societats (en endavant IS). Sense entrar a valorar si aquesta disparitat de l'aspecte personal serà més o menys beneficiós en funció del tipus d'impost ISD o IS, sí que es pot dir que entre la progressivitat de l'ISD i les regles de valoració comptables de les persones jurídiques, fan que es puguin considerar més avantatjoses les adquisicions gratuïtes per les persones jurídiques que per les persones físiques.

Real: és el tipus d'obligació que neix en les adquisicions de béns i drets amb ubicació, exercici o compliment a territori espanyol, que tinguin lloc a títol successori per persones físiques que no resideixen al nostre territori, es a dir, denominats no residents. Altrament aquest tipus d'obligació de tipus real també neix dels beneficiaris d'assegurances de vida celebrades a l'estat espanyol encara que es tracti d'entitats estrangeres però que operin a Espanya.

Individual: la individualitat d'aquest impost és un concepte important, tenint en compte que es necessari dividir el valor total del que s'està transmetent, amb les regles de valoració del patrimoni -béns i drets- objecte de transmissió, en la mesura en que s'afegeixen a cadascun dels patrimonis dels beneficiaris, per tant, es considerarà en la part en que aquesta addició li afecta personal i individualment. Aquest fet que podem considerar com a obvi actualment, en la conceptualització històrica de l'impost, en canvi, s'havia arribat a gravar en el mateix acte hereditari una part calculada pel total del cabal relict i una altra part per l'impacte personal individual del que s'havia heretat.

Progressiu: aquest és un dels factors que obeeix més a la naturalesa de l'impost i a la seva definició conceptual de creació, que era el fet de la redistribució de rendes generada mitjançant la transmissió de patrimonis gravant-los de forma progressiva a major valor transmès s'aplica una tarifa progressiva també major. Potser en conseqüència la denominació idònia és la de impost de tarifa progressiva més que impost progressiu.

Gratuït: importantíssim aspecte, donat que no s'està discutint un valor o proporció sobre el consum o adquisició d'un bé moble o immoble amb un valor de mercat controvertit i sobre el qual s'ha d'aplicar un muntant econòmic determinat, sinó tot el contrari, es tracta d'un canvi de titularitat d'un patrimoni amb un valor determinat o per determinar-se sense que l'adquirent hagi de retribuir o fer contraprestació alguna -acció onerosa- al transmissor interviu, mortis causa o companyia d'assegurances. La gratuïtat d'una transacció que genera el fet imposable en l'ISD és, per tant, l'antítesi de l'acció lucrativa d'una transacció de qualsevol altra naturalesa.

Lucratiu: encara que sembli una contradicció l'ISD és motiu d'una acció lucrativa, es a dir, hi ha una transmissió de la titularitat d'un bé o dret que té una valoració econòmica que fa incrementar el valor patrimonial del que el rep i una detracció del valor patrimonial del que ho transmet mitjançant l'acció o fet imposable del que estiguem parlant: herència o donació. S'entén doncs que es dona el lucre que és l'acció del guany o benefici que s'obté a través del negoci gratuït que ha tingut lloc i és doncs del 100% del valor que es determina que té l'objecte -be o dret- transmès o transaccionat.

Instantània Meritació: el concepte de la seva meritació es considera instantània tenint en compte que és la mort del causant, en el cas de les herències, la data de la celebració del contracte pel que fa a les donacions o actes intervius, tot i que, la seva exigència no tindrà lloc en període voluntari fins a 6 mesos després. És, per tant, de meritació instantània però de liquidació ajornada un cop ha nascut l'obligació de la generació de l'autoliquidació.

Presumpte: la seva presumpció és un fet força controvertit que faculta l'administració tributaria d'ofici -amb motiu de la vetlla exercida a l'empara del compliment de la normativa tributaria- per requerir, sol·licitar al·legacions als interessats i emetre les liquidacions corresponents un cop hagi constatat el decrement patrimonial d'una persona i de forma gairebé simultània l'increment del patrimoni del cònjuge, descendents, hereu o legataris, així com, per que l'administració hagi pogut comprovar una adquisició onerosa per part de l'ascendent en favor i representació dels descendents menors sempre que aquests no puguin arribar a provar la seva capacitat econòmica per a fer-ho ells mateixos i la seva aplicació a aquest fi.

Cedit a les autonomies: la norma estatal el defineix, objectiva la seva existència i determina la seva naturalesa i posteriorment fruit de la descentralització fiscal es cedeix la seva gestió i liquidació a través de la Llei 22/2009 juntament amb un plec de impostos concretats al seu precepte número 25, així com que estableix els punts de connexió, es a dir, la determinació d'on es considera produït indicat posteriorment al precepte número 32 de la norma. Es cedeixen les competències normatives -reduccions de la base imposable, tarifa de l'impost, quantia i coeficients del patrimoni preexistent i deduccions i bonificacions de la quota-.

1.1.1. El fet imposable

El fet imposable de l'ISD esdevé per tres motius que el poden generar i que venen regulats a la Llei de l'Impost en el seu precepte 3r. Tots tres tenen un mateix denominador comú i és que es tracta d'un impacte sobre el patrimoni d'una persona física que es veu incrementat fruit d'una adquisició onerosa per la que no ha pagat prestació econòmica ni desemborsat patrimoni previ existent i propi per a la seva adquisició.

El primer dels motius anunciats al precepte són les adquisicions **mortis causa** entre les que podem diferenciar dos tipologies principals: les considerades a títol successori universal -herències- i, els pactes successoris particulars -llegats-. Altres de secundàries però no menys freqüents com són: les donacions per causa de mort, els contractes o pactes successoris, quantitats rebudes d'assegurances -no de vida- per familiars de causant assegurat i mort en desenvolupament de feina sempre que aquestes no es considerin subjectes a l'IRPF, així com, tota la resta de manifestacions d'increment patrimonial no subsumible en cap altra tribut i que tingui el seu origen en adquisició *post mortem* del titular.

El segon motiu que el precepte conceptua i descriu es tracta de les donacions o altres negocis jurídics que motiven adquisicions de béns o drets **intervius** sense prestació econòmica. Es a dir, per acords i pactes en els que té lloc la transmissió de la titularitat d'un bé o dret onerosos a títol gratuït.

Xavier Bermúdez

El tercer motiu desenvolupat al precepte té a veure amb la indemnització o quantitat rebuda per una persona física -beneficiari- d'una pòlissa d'assegurança de vida contractada per altre diferent -contractant- i que té l'origen en la mort de la persona assegurada que habitualment és el contractant.

El fet imposable d'aquest impost altrament és presumible per l'administració tributaria (*vid. 1.1. in fine*) a l'empara de la seva normativa -art. 4 LISD-, tanmateix, hi ha conceptes que poden incrementar i tenir en compte com a major valor de les adquisicions a efectes de càlcul de la seva base com ho són l'aixovar domèstic⁶, les acumulacions⁷ i les addicions⁸. Haurem de tenir en compte, per tant, la mesura en la que pot arribar a créixer l'import liquidat en el moment de la meritació -amb posterioritat- si no s'han arribat a respectar els terminis temporals que s'estableixen pel gaudi de les reduccions⁹ a les que tenen dret els subjectes passius de l'impost.

Taula 2. Reduccions per natures

REDUCCIONS PER NATURES LLEI 19/2010 I REGLAMENT DECRET 414/2011. -CATALUNYA-		
Adquisicions per causa de mort (Article 35. Regla de manteniment dels béns o drets adquirits)		
Reducció per l'adquisició de béns i drets afectes a una activitat econòmica	Art. 9 Regla de Manteniment	5 anys
Reducció per l'adquisició de participacions en entitats	Art. 14 Regla de Manteniment	5 anys
Reducció per l'adquisició de l'habitatge habitual del causant	Art. 19 Regla de Manteniment	5 anys
Reducció per l'adquisició de determinades finques rústiques de dedicació forestal	Art. 21 Regla de Manteniment	10 anys
Reducció per l'adquisició de béns del causant utilitzats en l'explotació agrària del causahavent	Art. 24 Regla de Manteniment	5 anys + ús condicionat
Reducció per l'adquisició de béns del patrimoni cultural	Art. 26 Regla de manteniment (modificat per l'art. 89.1 de la Llei 5/2020)	5 anys
Reducció per l'adquisició de béns del patrimoni natural	Art. 28 Regla de Manteniment	10 anys
Adquisicions lucratives entre vius (Article 53. Regla de manteniment dels béns o drets objecte de la donació)		
Reducció per donació d'un negoci empresarial o professional	Art. 40 Regla de Manteniment	5 anys
Reducció per donació de participacions en entitats	Art. 43 Regla de Manteniment	5 anys
Reducció per la donació de participacions en entitats a persones amb vincles laborals o professionals	Art. 46 Regla de Manteniment	5 anys + no gestió immobiliària de l'entitat
Reducció per la donació de diners per a constituir o adquirir una empresa o un negoci professional o per a adquirir participacions en entitats (redacció donada per l'art. 143.4 de la Llei 5/2017)	Art. 49 Regla de Manteniment	5 anys
Reducció per la donació de béns del patrimoni cultural	Article 51. Regla de manteniment (modificat per l'art.143.9 de la Llei 5/2017)	5 anys
Reducció per la donació de determinades finques rústiques de dedicació forestal	Article 51 ter. Regla de manteniment (afegit per l'article 21.5 de la Llei 3/2023, del 16 de març)	10 anys

Font Pròpia a partir del text legal Llei 19/2010.

⁶ Dins del cabal hereditari s'ha de quantificar i valorar a l'empara de la LISD -art. 15 LISD- i del seu reglament RISD -art. 34 RISD- el valor com a mínim del 3% del cabal relicte llevat de que aquest sigui superior o hi hagi mitjans de prova de la seva menor vàlua, tot seguint les seves regles de valoració. *Vid.* STS 1619/2020 i STS 956/2020 (sobre determinació de l'aixovar domèstic).

⁷ Acumulació de donacions, contractes i pactes successoris, que a l'empara de l'art. 30 LISD i els preceptes 60 i 61 RISD sens diu: que s'hauran de tenir en compte les donacions i resta de transmissions efectuades amb motiu de contractes i pactes successoris intervius, en els 4 anys anteriors, a comptar des de la data a la que tingui lloc la successió *mortis causa* a efectes de la determinació de la quota tributària.

⁸ Totes les addicions regulades a l'art. 11 LISD que són aquelles situacions en les que anteriorment a la mort del causant s'hagin fet passar com a transmissions oneroses descobrint en endavant que era un intent d'elusió del pagament de l'impost.

⁹ Les diferents naturaleses de les reduccions a les que s'hagi acollit el beneficiari en funció de la tipologia dels béns i drets adquirits per successions disposen unes regles de manteniment -termini temporal determinat de titularitat- (a la legislació catalana: a l'empara de la LISD 19/2010 vigent al 2023).

1.1.2. El subjecte passiu

El subjecte passiu de l'impost és aquell sobre el que recau l'obligació¹⁰ de la seva liquidació, es a dir, és aquella persona física que es converteix en titular d'una adquisició d'un bé o dret onerós a títol gratuït, ja sigui per: una situació *mortis causa*, és a dir, en qualitat de causahavent -hereu o legatari- o, per ser el beneficiari de la indemnització d'una assegurança de vida a la mort del contractant o assegurat, segons es detalla en l'art. 5 LISD.

En les operacions financeres i patrimonials que formen el fet imposable intervenen una sèrie de intermediaris i operadors (financers, entitats asseguradores, mediadors i funcionaris) que passen a tenir responsabilitat de caràcter subsidiari si d'alguna manera obvien o ometen l'exigència de la justificació de la liquidació de l'impost al subjecte passiu abans del lliurament dels béns o drets, així com, de les quantitats o valors que resultin susceptibles d'ésser lliurats, situació que ve determinada a la Llei de l'impost al seu precepte 8è, fet que no obsta tenir present la norma general tributaria respecte als responsables subsidiaris -art. 43 LGT-.

1.2. Les crítiques al sistema, que es pretén amb l'impost?

Hem vist al llarg del treball la conformació de l'impost: en que es basa, que el genera, a qui obliga, a que complementa, que es persegueix, la seva història, les seves característiques i demés justificacions. Seguidament es detallen els principis constitucionals¹¹ que serveixen de pilars a tot el sistema tributari estatal i en els que també ens empararem per a criticar-lo i posar de manifest la quasi fragilitat que aparentment reflecteix l'impost.

Principi de capacitat econòmica que és el que determina la contribució al nostre sistema tributari del ciutadà de l'estat al sosteniment de les despeses públiques i al manteniment de l'estat del benestar tal i com el coneixem. [...cercar la riquesa allà a on la riquesa es troba...]¹²

Principi d'igualtat que es troba en línia amb el principi de capacitat econòmica i el de solidaritat, en tant, que tots els ciutadans per igual, tenen l'obligació de contribució amb el sosteniment de les despeses comuns, donat que tot i la presumible igualtat, cadascú contribuirà en major o menor mesura en funció de la seva riquesa en ares de la solidaritat exigida i la seva capacitat.

Principi de progressivitat també relacionat amb la capacitat econòmica de l'obligat que determina que a major riquesa i capacitat incrementa la contribució en major proporció del subjecte passiu al sistema tributari *ergo* al sosteniment de les despeses públiques.

Principi de generalitat aplicat al concepte de la igualtat de la consideració dels ciutadans residents i no residents que resultin obligats pel principi de territorialitat al sosteniment de les càrregues públiques, més enllà de la modulació via reduccions i bonificacions de la tributació. Integra aquest principi el concepte de la no diferència de tracte i de l'aplicació desproporcionada

¹⁰ Hem de tenir present segons -*vid.1.1-*, que alguna característica del subjecte passiu com ho és la residència habitual a l'estat espanyol fan néixer l'obligació de tipus: **personal** amb independència de la ubicació dels béns o drets o, **real** -no resident- que es converteix en subjecte passiu per la ubicació a territori de l'estat espanyol del bé o dret adquirit, o per assegurances de vida celebrades a l'estat espanyol encara que es tracti d'asseguradores estrangeres que operin a l'estat. -arts. 6 i 7 LISD-.

¹¹ Nascuts a partir del precepte constitucional núm. 31 -*Vid.* Introducció paràgrafs 4t i 5è-

¹² STC 27/1981, F.J. 4rt, <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/ca/Resolucion/Show/27>

o discriminada sense causa objectiva no imputable a aquest tribut per la seva generalitat aplicativa.

Principi de no confiscatorietat en respecte als principis anteriors de igualtat i progressivitat en pro de la justícia del sistema fiscal i tributari, aquest principi, vetlla per la garantia jurídica que tot sistema tributari ha de garantir, procurant la no obstaculització -per la seva imperfecció- de la conformació d'un patrimoni sense límits. Es a dir, el sistema no pot penalitzar i evitarà l'abús que motivi la privació al ciutadà de les seves rendes i propietats¹³ sense causa justa o empara d'utilitat pública o interès social.

Però és evident que les diferències que s'estableixen en la seva aplicació en les diferents CCAA mitjançant reduccions, bonificacions i exempcions -detallades *infra*- a les que estan legitimades les comunitats autònomes en l'àmbit regulador i d'aplicació procura la vulneració d'aquests principis, en la seva gran majoria. La pretensió redistributiva de les rendes patrimonials dels ciutadans procura una eina de finançament pressupostari que podem considerar no equitatiu, injust, desigual, no progressiu i per sobre de tot limitador. Es a dir, els supòsits que es generen fruit de la desigual de regulació autonòmica és alhora creadora d'una absurda i irreal equitat financer i fiscal al nostre estat.

Part de la doctrina, considera que l'impost no aconsegueix l'objectiu a *prima facie* pel que es concebut, ja que el beneficiari de l'adquisició en el cas d'una herència -el causahavent- està resultant obligat a liquidar una imposició que ja va ser liquidada *ab initio* pel titular del bé -causant- en el moment en el que va adquirir en vida el mateix bé o dret, es a dir, el que es coneix com a doble imposició. No val a dir, que en funció de la relació parental d'ambdós subjectes -situació establerta en grups parentals *Taula 2*- modula i pal·lia la tarifa aplicable en l'impost objecte d'estudi, per què la discussió no rau en la quota finalment pagada en ambdós casos que motiven la doble imposició, sinó en la pròpia existència de 2 impostos progressius -ISD, IRPF o IP- que graven el cost d'adquisició d'un mateix bé en un termini de temps no acotat per 2 subjectes diferents però units per un grau parental determinat. Però no és ben bé així, no és cert que hi hagi una doble imposició, donat que efectivament el fet imposable es pot identificar, el bé o dret està essent transmès d'un titular a un altre i l'únic fet distintiu és que el grau parental de relació entre ambdós subjectes potser motiu d'aplicació d'una modulació de la tarifa i quota tributaria en aquest criticat impost.

Taula 3. Grups de parentalitat.

ESTABLIMENT DE PARENTALITAT EN GRUPS	
GRUP I	Descendents i adoptats menors de 21 anys
GRUP II	Cònjuge, descendents, ascendents i adoptats de 21 o més anys
GRUP III	Colaterals de 2n i 3r grau, ascendents i descendents per afinitat
GRUP IV	Colaterals de 4rt grau, graus més distants i estranys

Font pròpia

El desig de justícia fiscal no pot ser assolit sinó focalitzant per davant de tot els principis exposats *up supra*, tal i com els recull la nostra Carta Magna al seu precepte 31.1 CE, i que es

¹³ STC 150/1990, F. J. 9è, <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/ca/Resolucion/Show/1575> , STC 14/1998, F. J. 11è, <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/ca/Resolucion/Show/3516> , STC 233/1999, F.J. 23è, <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/ca/Resolucion/Show/3975>

desenvolupen en l'art. 3 LGT de la normativa tributaria de caràcter general: capacitat econòmica, igualtat, progressivitat, generalitat i no confiscatorietat¹⁴.

1.2.1. Competència vs competició

Però el que començà com a una cessió competencial a les autonomies, per part de l'estat espanyol, en ares de la formació d'un federalisme tributari basat en l'eficiència distributiva de l'economia pressupostaria cercant un sistema que s'adaptés a la realitat econòmic-productiva de cada regió s'acabà convertint en una competició.

Aquesta situació és totalment normal, el que va començar essent una atribució, incumbència, pertinença, fer-se responsable d'alguna cosa, va derivar a l'altre significat etimològic de la paraula que és la competició que és la cerca o pretensió d'algun objectiu o cosa al mateix temps que els altres *-competentia*¹⁵-. Però de quina forma? Com ho han fet al llarg d'aquest anys les autonomies per que aquesta realitat diferencial fos tan evident?

Les diferents autonomies que conformen el nostre estat tenen aquets impost, entre d'altres, com a font d'ingressos per pal·liar i sostenir el sistema pressupostari al que han de fer front any darrera any. La cessió autonòmica per part de l'estat espanyol va procurar que les autonomies gestionessin els següents tributs:

Taula 4. Impostos i Tributs cedits a les Comunitats Autònomes en règim comú.

TRIBUT ¹⁶ ABREVIACIÓ	LOFCA 8/1980	% CESSIÓ	APLICACIÓ I REVISSIÓ	REGULACIÓ de la COMPETÈNCIA CEDIDA - art. 19-
IRPF	art. 11 a)	50%	NO	art. 19 a) Tarifa i deduccions
IP	art. 11 b)	100%	SI	art. 19 b) Mínim exempt, tarifa, deduccions i bonificacions
ITP i AJD	art. 11 c)	100%	SI	art. 19 d) Tipus impositiu, deduccions i bonificacions (llevat d'operacions societàries), gestió i liquidació

¹⁴ Principis acceptats en la immensa majoria d'articles doctrinals i revistes de l'àmbit fiscal i d'opinió a on es acceptat que "un buen sistema fiscal es aquel que permite obtener los ingresos necesarios para financiar de forma estable el nivel de servicios y prestaciones sociales que haya decidido proveerse públicamente (principios de suficiencia y flexibilidad); y lo hace satisfaciendo los objetivos colectivos en materia de igualdad (equidad horizontal y vertical) y minimizando los costes de administración y cumplimiento (sencillez), así como las reducciones en la renta derivadas de las distorsiones que los impuestos pueden ocasionar en el comportamiento de los individuos y las empresas (eficiencia)." (López Laborda, 2014^a: 25-26).

¹⁵ Significat de la paraula competència a la RAE <https://dle.rae.es/competencia?m=form>. Benjamin Veschi, 09/2020, en <https://etimologia.com/competencia-competir/>

¹⁶ Les abreviatures de la columna Tributs es refereixen als següents tributs respectivament: IRPF -Impost de la Renda de les Persones Físiques, IP -Impost sobre el Patrimoni-, ITP i AJD -Impost sobre les Transmissions Patrimonials i els Actes Jurídics Documentats.

TRIBUT ¹⁷ ABREVIACIÓ	LOFCA 8/1980	% CESSIÓ	APLICACIÓ I REVISSIÓ	REGULACIÓ de la COMPETÈNCIA CEDIDA ¹⁸ -art. 19-LOFCA
ISD	art. 11 d)	100%	SI	art. 19 c) Reduccions, tarifa, patrimoni preexistent, deduccions, bonificacions, gestió i liquidació
IVA	art. 11 e)	50%	NO	NO
IIEE	art. 11 f)	58%	NO	NO
IE	art. 11 g)	100%	NO	NO
IEDMT	art. 11 h)	100%	SI	art. 19 f)Tipus impositius
IAJ	art. 11 i)	100%	SI	art. 19 e) Exempcions, base imposable, tipus impositiu, quotes fixes, bonificacions, meritació i aplicació
IH	art. 11 j)	100%	NO	art. 19 g) Tipus impositiu autonòmic
IDR	art. 11 k)	100%	SI	art. 19 h) Tipus impositiu i gestió

Font pròpia basat en (Quadre López Laborda, 2014^a: 31) elaborat amb la Llei 8/1980, revisió del 29/07/2022.

1.2.2. Comparatiu entre les principals CCAA: reduccions i bonificacions

Seguidament podem comprovar a la següent taula que ha comportat la recaptació total de les CCAA en el que té a veure amb l'impost objecte d'estudi, es a dir, en l'ISD amb el rànquing de les CCAA per milers d'euros de recaptació:

Taula 5. Recaptació Impost de Successions i Donacions

RECAPTACIÓ EN ISD (Milers €)								
CCAA	2016	2017	2018	2019	2020	2021	∇Δ21-20	2021%
Catalunya	445.629	433.442	463.511	559.825	559.100	870.900	55,77%	25,26%
Comunitat de Madrid	419.704	410.899	374.410	455.409	445.000	687.200	54,43%	19,93%
Comunitat de València	178.824	248.723	256.079	265.669	272.300	333.900	22,62%	9,68%
Castella i Lleó	197.506	194.767	180.747	188.467	185.800	259.000	39,40%	7,51%

¹⁷ Les abreviatures de la columna Tributs es refereixen als següents tributs respectivament: ISD -Impost sobre Successions i Donacions-, IVA -Impost sobre el Valor Afegit-, IIEE -Impostos Especials de Fabricació, IE -Impost sobre la Electricitat-, IEDMT -Impost Especial sobre Determinats Mitjans de Transport-, IAJ - Impostos sobre activitats de Joc-, IH -Impost sobre Hidrocarburs-, IDR -Impost sobre Dipòsits de Residus en Deixalleries-.

¹⁸ Als Impostos cedits segons la Llei Orgànica -LOFCA- es desenvolupa posteriorment l'abast de la competència per cada Impost en la Llei 22/2009 -arts. 46 a 53- que regula el sistema de finançament de les CCAA de règim comú i Ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

RECAPTACIÓ EN ISD (M d'€)								
CCAA	2016	2017	2018	2019	2020	2021	∇Δ21-20	2021%
Andalusia	379.320	364.207	299.347	261.395	173.300	258.600	49,22%	7,50%
País Basc	110.978	117.911	132.079	122.338	122.200	179.900	47,22%	5,22%
Aragó	158.882	170.725	140.042	104.468	99.200	157.500	58,77%	4,57%
Galícia	136.196	127.870	199.373	131.265	120.100	133.800	11,41%	3,88%
Illes Balears	76.898	97.255	110.907	110.570	98.200	129.900	32,28%	3,77%
Astúries	114.191	99.883	78.316	68.254	70.800	92.800	31,07%	2,69%
Castella - La Manxa	64.106	70.705	66.364	70.552	74.300	84.100	13,19%	2,44%
Comunitat Foral de Navarra	46.317	43.383	58.603	48.500	59.800	57.900	-3,18%	1,68%
Canàries	50.780	36.052	43.773	26.518	21.200	55.400	161,32%	1,61%
La Rioja	14.829	20.998	16.297	16.653	24.100	45.000	86,72%	1,31%
Extremadura	42.012	36.431	33.975	28.604	23.900	39.700	66,11%	1,15%
Cantabria	33.611	38.101	35.208	33.619	28.100	36.900	31,32%	1,07%
Regió de Múrcia	65.196	61.238	50.409	39.664	26.100	25.600	-1,92%	0,74%
TOTAL	2.534.979	2.572.590	2.539.440	2.531.770	2.403.500	3.448.100	43,46%	100,00%

Font Ministeri d'Hisenda, confecció pròpia. Basat en el Panorama de Fiscalitat Autònoma y Foral 2023¹⁹. Consell General d'Economistes.

Acabem de constatar *up supra* la comparació autonòmica de recaptació que ha estat procurant aquest impost en els últims anys amb dades contrastades que ens permeten visualitzar l'impacte pressupostari que resulta per l'autonomia de qui es tracti. Tanmateix, s'ha d'aclarir que hi ha exercicis en els que les situacions extraordinàries poden donar lloc a situacions no gaire comprensibles sinó s'entra al detall analític de les dades. Per aquest motiu, el que s'hauria de procurar davant d'aquestes comparatives numèriques i per tant estadístiques, és una validació acurada i amb coneixement, amb un estudi que estigui a l'alçada de les conclusions crítiques que es poden arribar a extreure²⁰.

2. ELIMINACIÓ ESTATAL o AUTONÒMICA ... IMPLICACIONS.

Amb aquesta realitat mostrada en l'anterior punt podem comprovar que les autonomies tenen la plena competència per diluir i modular l'impacte en aquesta figura impositiva molt més que en la majoria de les altres tot per via de les reduccions, deduccions i posteriors bonificacions en quota. Vist el volum d'ingressos que aquest impost aporta és considerable l'impacte que cada autonomia rebria en els seus pressupostos anuals. De forma que, no ens portem a engany, si no es recapta un volum de ingressos per aquesta via, les autonomies hauran de generar aquests recursos des d'alguna altra figura impositiva.

¹⁹ CONSEJO DE ECONOMISTAS. Panorama de la fiscalitat autonòmica i foral 2023. <https://economistas.es/presentacion-del-estudio-panorama-de-la-fiscalidad-autonomica-y-foral-2023/>

²⁰ Madrid al 2015 va ingressar un 40% més que a l'any anterior, un total de 461 milions d'euros, la CCAA amb major xifra registrada en ingressos per ISD però: "No, Madrid no es la que más recauda" ... "Sin embargo, este relevante incremento se debe sobre todo a una operación puntual como es la tributación de la herencia del que fuera presidente de El Corte Inglés Isidoro Álvarez, fallecido en septiembre de 2014." (Viñas Coll, 2017, Diari Cinco Días).

La millor forma de veure-ho és mitjançant una representació gràfica o quadre numèric com el següent en el que es pot veure amb 5 anys de referència 4 consecutius i un històric l'evolució de recaptació dels diferents tributs estatals cedits a les autonomies.

Taula 6. Recaptació total de les CCAA en milions d'euros²¹

	2007	2016	2017	2018	2019	∇Δ19-18	∇Δ19-07	% 2019
IRPF	23.269,60	35.788,10	40.152,60	41.736,50	45.164,70	8,21%	94,09%	35,34%
IP	2.009,60	1.213,80	1.267,50	1.348,10	1.355,60	0,56%	-32,54%	1,06%
ISD	2.865,20	2.535,00	2.572,60	2.539,40	2.531,80	-0,30%	-11,64%	1,98%
Altres directes	8.163,40	7.331,10	7.926,60	8.559,00	8.989,50	5,03%	10,12%	7,03%
Total Directes	36.307,80	46.868,00	51.919,30	54.183,00	58.041,60	7,12%	59,86%	45,41%
IVA	21.442,60	30.643,90	33.681,90	35.789,60	34.885,60	-2,53%	62,69%	27,30%
IIEE	8.145,50	11.914,10	12.730,60	12.927,10	13.900,70	7,53%	70,65%	10,88%
ITP i AJD	17.086,40	7.340,60	8.447,80	9.304,00	9.321,50	0,19%	-45,44%	7,29%
Altres indirectes	11.326,90	9.465,90	10.852,70	10.552,00	10.441,00	-1,05%	-7,82%	8,17%
Total Indirectes	58.001,40	59.364,50	65.713,00	68.572,70	68.548,80	-0,03%	18,18%	53,63%
Taxes i altres	2.021,80	1.176,00	1.171,30	1.209,30	1.215,90	0,55%	-39,86%	0,95%
TOTAL	96.331,00	107.408,50	118.803,60	123.965,00	127.806,30	3,10%	32,67%	100%

Font Ministeri d'Hisenda, confecció pròpia. Basat en el Panorama de Fiscalitat Autònoma y Foral 2023²². Consell General d'Economistes.

Ens ve a dir aquesta taula que s'està produint una tendència d'evolució fiscal? Potser sense la supressió de l'ISD s'està virant a una major pressió fiscal en la tributació de les rendes anuals en el que té a veure amb la fiscalitat directa i la tributació indirecta, aquella que grava el consum com l'IVA, està prenent també una major representativitat respecte al conjunt d'ingressos.

Sembla que la seva eliminació sinó és la voluntat majoritària és de comú consens que la seva representació sigui minoritària, encara que a cada comunitat pot representar una realitat diferent. A Catalunya, per exemple, els ingressos pressupostats per la Generalitat de Catalunya per aquest 2023 en quant a ISD són de 879 milions d'euros, el que representa un 2,79% sobre el total dels anomenats ingressos no financers no finalistes²³ de import total 31.406 milions d'euros.

És evident que la supressió, si s'ha de donar, hauria de tenir lloc des de l'Estat i la manera seria atribuint majors competències en la resta d'impostos cedits, legitimant a les autonomies a l'exercici fiscal de compensació interna dels ingressos anomenats en el cas català no financers no finalistes.

²¹ L'increment més important és el que té a veure amb l'IRPF que des de l'any 2007 s'arriba a duplicar (94,09% vs 2007), mentre que la resta d'impostos indirectes continua una tendència lineal o de no creixement. Així mateix, l'ISD representa molt poc, no arriba al 2% del volum d'ingressos al conjunt de l'Estat.

²² CONSEJO DE ECONOMISTAS. Panorama de la fiscalitat autonòmica i foral 2023. <https://economistas.es/presentacion-del-estudio-panorama-de-la-fiscalidad-autonomica-y-foral-2023/>

²³ Font Generalitat de Catalunya. https://aplicacions.economia.gencat.cat/wpres/2023/02_llei.htm

3. COMPLEIX LA TASCA DE REDISTRIBUCIÓ DE RENDES?

L'objectiu material d'aquest impost és el de redistribució de les rendes i que significa aquest concepte? La redistribució és la transferència de recursos que té lloc quan es transfereix la riquesa d'un estament o grup social a un altre en pro d'establir una justícia fiscal o equitat fiscal i essent aquest l'objectiu principal d'aquest tribut directe que grava progressivament les rendes patrimonials que es transfereixen per raons *mortis causa* o *inter vius*.

Però alhora, segons l'expressat al llarg d'aquest treball, aquest objectiu ha estat motiu de conflicte i queixa per part dels detractors que consideren que aquest impost, més enllà de tractar-se d'una doble imputació és una sobreimposició²⁴ focalitzat en béns o drets que recauen en el patrimoni d'un beneficiari que, en la majoria d'ocasions, comparteix amb la figura del causant o donant, un grau de parentesc molt proper, com ho són els que pertanyen als grups I i II -segons taula 2-. Per tant, el possible efecte buscat de la redistribució de rendes queda pal·liat quan cada autonomia incideix sobre la real tributació provocant l'efecte contrari, es a dir, no complirà la funció de gravar progressivament el major volum de patrimoni i per tant ajudant a una transferència fiscal per reequilibrar un grup social o autonomia amb major riquesa enviant aquests recursos a l'estat central i que aquest posteriorment els redistribueixi amb altres vies de repartiment a una altra autonomia deficitària o amb necessitats determinades. Recordem que la competència és total, per tant, la redistribució només es podria posar de relleu a nivell intern de la pròpia autonomia.

Es a dir, estem davant d'un tribut estatal de regulació i gestió autonòmica de discutible funció redistributiva, que és des dels inicis de la seva concepció, l'objectiu principal d'aquest tribut.

4. SUPÒSIT, MATEIX FET IMPOSABLE, MATEIX SUBJECTE PASSIU, DIFERENT COMPETÈNCIA TERRITORIAL.

En aquest últim apartat, la pretensió és poder gaudir d'un comparatiu del que representaria que un mateix ciutadà de nacionalitat espanyola però amb residència a una comunitat autònoma diferent resultés, en qualitat de causahavent, beneficiari únic del patrimoni del seu pare, en qualitat de causant, i per tant, adquirent a títol oneros d'una sèrie de bens i drets, ergo subjecte passiu de l'ISD un cop hagi tingut lloc el fet imposable que es determina a la regulació estatal i autonòmica.

Per aquest exemple he considerat partir del supòsit de fet que tot seguit detallaré amb les seves especificacions suficients per a la determinació dels càlculs a les 15 autonomies de règim comú que tenen cedides les competències²⁵ en matèria d'impostos i que cadascuna d'elles ha regulat²⁶ de forma individualitzada.

El nostre cas és el d'en Francesc Català qui residia a Andalusia des del 2021, concretament des del novembre i qui l'1 de març del 2023 morí cristianament a Màlaga. En Francesc tenia el patrimoni que tot seguit es relaciona:

²⁴ CHECA GONZALEZ, C. (1996) "encara que jurídicament no és una doble imposició, per què els subjectes passius són diferents en ambdós tributs, podria parlar-se d'excés d'imposició que atacaria no a la justícia formal sinó a la justícia material que ha de presidir un sistema impositiu". (Pàg. 29 i ss.)

²⁵ Vid. Taula 3. -pàg. 13-

²⁶ Ha resultat de gran ajut la informació publicada pel Ministeri d'Hisenda i Funció Pública del 28 de maig del 2023, amb el recull de totes les modificacions reguladores matèria de finançament autonòmic. Vid. Tributació Autonòmica 2023. [Tributació Autonòmica 2023](#)

- Pis a Barcelona ciutat de valor real 750 mil euros
- Xalet a Màlaga a on residia per valor 530 mil euros
- Compte bancari de 123 mil euros
- Accions d'entitat financera per valor de 7 mil euros
- Vehicle valorat en 38 mil euros
- Deute hipotecari de l'habitatge de Barcelona de principal pendent 350 mil euros.

Com a hereu universal i per tant únic hi ha el seu fill Pere Català, de 29 anys, resident a Barcelona i amb un patrimoni preexistent de 325 mil euros.

Punts de partida: A l'empara de la normativa de l'ISD hem de considerar que en Francesc -causant- és resident català, al no haver residit la major part del temps en el termini dels últims 5 anys a Màlaga i per tant Comunitat andalusa. Es a dir, que el seu habitatge habitual serà el pis de Barcelona a on havia residit la major part del temps en aquest període indicat de 5 anys.

A efectes de determinació de l'aixovar domèstic corresponent al 3% de les robes, mobiliari i estris del causant, he considerat el que es determina en les recents sentències del TS en aquest àmbit, considerant exclusivament el valor d'ambdós habitatges d'en Francesc, així com tot el que detrau el seu valor.

Seguidament es mostren els quadres amb els càlculs per autonomia en el que es pot veure la gran diferència de quota resultant.

Taula 7. Comparatiu 4 autonomies.

	CCAA			
	Catalunya	Galícia	Andalusia	Ppat. Astúries
Norma aplicable Tributació Autònoma	Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.	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.	Llei 5/2001, de 20 d'octubre, de tributs cedits de la CCAA d'Andalusia	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.
Última actualització	17 de març de 2023	30 de desembre de 2022	11 d'abril de 2023	30 de desembre de 2022
Referència - enllaç -	https://www.boe.es/eli-es-ct/l/2010/06/07/19/con	https://www.boe.es/eli-es-ga/dlg/2011/07/28/1/con	https://www.boe.es/eli-es-an/l/2021/10/20/5/con	https://www.boe.es/eli-es-as/dlg/2014/10/22/2/con
1. Pis Barcelona (hab.habitual)	750.000,00	750.000,00	750.000,00	750.000,00
2. Casa Màlaga	530.000,00	530.000,00	530.000,00	530.000,00
3. Comptes i Dipòsits	123.000,00	123.000,00	123.000,00	123.000,00
4. Accions i títols	7.000,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00
5. Vehicle	38.000,00	38.000,00	38.000,00	38.000,00
6. Hipoteca (hab. Habitual)	350.000,00	350.000,00	350.000,00	350.000,00
7. Costos Sepeli	7.000,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00
8. Aixovar Domèstic (3% ² /1+2+6+7)	27.690,00	27.690,00	27.690,00	27.690,00
Base Imponible	1.118.690,00	1.118.690,00	1.118.690,00	1.118.690,00
Identificació: MOTIU / GRUP	Adquisició mortis causa, relació parentesc Grup II			
Reducció parentesc	100.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	300.000,00
Reducció habitatge habitual	380.000,00	380.000,00	396.000,00	380.000,00
Base liquidable	638.690,00	0,00	0,00	438.690,00
Deduccions/Reduccions addicionals	0,00	0,00	0,00	0,00
Nova Base liquidable	638.690,00	0,00	0,00	438.690,00
Quota íntegra	95.714,40	0,00	0,00	122.290,63
Bonificacions a la quota	42,74%	0,00%	0,00%	0,00%
Coefficient multiplicador	1,0000	0,0000	0,0000	1,0000
A pagar	40.906,53	0,00	0,00	122.290,63

Font i confecció propis.

Taula 8. Comparatiu 4 autonomies

	CCAA			
	Cantabria	La Rioja	Múrcia	Ctat. Valenciana
Norma aplicable Tributació Autònoma	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. Ley 11/2018, de 21 de diciembre, Medidas Fiscales y Administrativas.	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. Ley 2/2021, de 29 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2021. :	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.	Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.
Última actualització	29 de desembre del 2022	Pendent actualització	8 de març de 2023	19 d'abril del 2023
Referència - enllaç -	https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOCT-c-2008-90028	https://www.boe.es/eli/es-ri/l/2017/10/27/10	https://www.boe.es/eli/es-mc/dlg/2010/11/05/1/con	https://www.boe.es/eli/es-vc/l/1997/12/23/13/con
1. Pis Barcelona (hab.habitual)	750.000,00	750.000,00	750.000,00	750.000,00
2. Casa Màlaga	530.000,00	530.000,00	530.000,00	530.000,00
3. Comptes i Dipòsits	123.000,00	123.000,00	123.000,00	123.000,00
4. Accions i títols	7.000,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00
5. Vehicle	38.000,00	38.000,00	38.000,00	38.000,00
6. Hipoteca (hab. Habitual)	350.000,00	350.000,00	350.000,00	350.000,00
7. Costos Sepeli	7.000,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00
8. Aixovar Domèstic (3% ¹ /1+2+6+7)	27.690,00	27.690,00	27.690,00	27.690,00
Base Imponible	1.118.690,00	1.118.690,00	1.118.690,00	1.118.690,00
Identificació: MOTIU / GRUP	Adquisició mortis causa, relació parentesc Grup II			
Reducció parentesc	50.000,00	15.956,87	15.956,87	100.000,00
Reducció habitatge habitual	125.000,00	122.606,47	122.606,47	150.000,00
Base liquidable	943.690,00	980.126,66	980.126,66	868.690,00
Deduccions/Reduccions addicionals	0,00	490.063,33	970.325,39	0,00
Nova Base liquidable	943.690,00	490.063,33	9.801,27	868.690,00
Quota íntegra	242.766,54	45.617,14	500,00	224.885,67
Bonificacions a la quota	100,00%	0,00%	0,00%	50,00%
Coefficient multiplicador	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
A pagar	0,00	45.617,14	500,00	112.442,83

Font i confecció propis.

Taula 9. Comparatiu 4 autonomies

	CCAA			
	Aragó	Castella-La Mantxa	Canàries	Extremadura
Norma aplicable Tributació Autònoma	Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.	Ley 14/2007, de 20 de diciembre, por la que se amplían las bonificaciones tributarias del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.	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.	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.
Última actualització	Pendent actualització	31 de gener de 2023	Pendent actualització	29 de novembre de 2022
Referència - enllaç -	https://www.boe.es/eli/es-ar/l/2018/09/06/10	https://www.boe.es/eli/es-cm/l/2007/12/20/14	https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOC-i-2009-90008	https://www.boe.es/eli/es-ex/dlg/2018/04/10/1/con
1. Pis Barcelona (hab.habitual)	750.000,00	750.000,00	750.000,00	750.000,00
2. Casa Màlaga	530.000,00	530.000,00	530.000,00	530.000,00
3. Comptes i Dipòsits	123.000,00	123.000,00	123.000,00	123.000,00
4. Accions i títols	7.000,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00
5. Vehicle	38.000,00	38.000,00	38.000,00	38.000,00
6. Hipoteca (hab. Habitual)	350.000,00	350.000,00	350.000,00	350.000,00
7. Costos Sepeli	7.000,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00
8. Aixovar Domèstic (3% ¹ /1+2+6+7)	27.690,00	27.690,00	27.690,00	27.690,00
Base Imponible	1.118.690,00	1.118.690,00	1.118.690,00	1.118.690,00
Identificació: MOTIU / GRUP	Adquisició mortis causa, relació parentesc Grup II			
Reducció parentesc	15.956,87	15.956,87	23.125,00	15.956,87
Reducció habitatge habitual	200.000,00	122.606,47	200.000,00	122.606,27
Base liquidable	902.733,13	980.126,66	895.565,00	980.126,86
Deduccions/Reduccions addicionals	284.043,13	0,00	0,00	0,00
Nova Base liquidable	618.690,00	980.126,66	895.565,00	980.126,86
Quota íntegra	146.079,04	261.365,74	232.614,77	261.365,81
Bonificacions a la quota	0,00%	80,00%	30,00%	99,00%
Coefficient multiplicador	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
A pagar	146.079,04	52.273,15	162.830,34	2.613,66

Font i confecció propis.

Xavier Bermúdez

Taula 10. Comparatiu 3 autonomies i resum dels resultats

	CCAA			Rstat Liquidació
	Illes Balears	Madrid	Castella-Lleó	
Norma aplicable Tributació Autònoma	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.	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.	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.	Catalunya 40.906,53
Última actualització	Actualització en procés	Actualització en procés	6 de març de 2023	Galícia 0,00
Referència - enllaç -	https://www.boe.es/eli/es-ib/dlg/2014/06/06/1/con	https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOCM-m-2010-90068	https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCL-h-2013-90254	Andalusia 0,00
1. Pis Barcelona (hab.habitual)	750.000,00	750.000,00	750.000,00	Ppat. Astúries 122.290,63
2. Casa Màlaga	530.000,00	530.000,00	530.000,00	Cantabria 0,00
3. Comptes i Dipòsits	123.000,00	123.000,00	123.000,00	La Rioja 45.617,14
4. Accions i títols	7.000,00	7.000,00	7.000,00	Múrcia 500,00
5. Vehicle	38.000,00	38.000,00	38.000,00	Ctat. Valenciana 112.442,83
6. Hipoteca (hab. Habitual)	350.000,00	350.000,00	350.000,00	Aragó 146.079,04
7. Costos Sepeli	7.000,00	7.000,00	7.000,00	Castella-La Mantxa 52.273,15
8. Aixovar Domèstic (3% ¹ /1+2+6+7)	27.690,00	27.690,00	27.690,00	Canàries 162.830,34
Base Imponible	1.118.690,00	1.118.690,00	1.118.690,00	Extremadura 2.613,66
Identificació: MOTIU / GRUP	Adquisició mortis causa, relació parentesc Grup II			Illes Balears 24.095,20
Reduïció parentesc	25.000,00	16.000,00	60.000,00	Madrid 2.612,50
Reduïció habitatge habitual	180.000,00	123.000,00	277.393,73	Castella-Lleó 2.613,66
Base liquidable	913.690,00	979.690,00	781.296,27	
Deduccions/Reduccions addicionals	0,00	0,00	0,00	
Nova Base liquidable	913.690,00	979.690,00	781.296,27	
Quota íntegra	24.095,20	261.249,51	261.365,81	
Bonificacions a la quota	0,00%	99,00%	99,00%	
Coefficient multiplicador	1,0000	1,0000	1,0000	
A pagar	24.095,20	2.612,50	2.613,66	

Font i confecció propis.

CONCLUSIONS

Havia començat aquest estudi o treball des d'un prisma crític i arribaria a dir de desconfiança del sistema fiscal establert. L'impost sobre Successions i Donacions a l'estat espanyol ha estat molt criticat històricament i en l'actualitat no està fent mèrits per modificar aquesta pauta de consideració vers la seva legitimitat.

És un impost constitucional, font de recursos de les autonomies i lletra de canvi en política fiscal autònoma. La descentralització amb major volum competencial ha procurat aquesta trencadissa de la equitat fiscal tal i com hem comprovat *up supra* a l'existir diferències absolutes de grandíssima importància de 0,00€ a més de 160m€, un autèntic despropòsit.

S'arriba a parlar de *dumping* fiscal autònom, en el moment en el que fins i tot l'Agència Tributaria explicita obertament el seguiment intens de les simulacions de canvi de residència en ares de una menor tributació.

Però finalitzo aquest treball considerant que no és un impost suprimible sinó que es troba totalment legítimat, potser és el legislador estatal el que ha de imposar o vetllar per la equitat fiscal desitjada, prohibint i limitant la supressió via reduccions, deduccions i bonificacions regulades des de les diferents autonomies i marcant una quota mínima i una màxima, així com, establint uns avantatges majors pels graus parentals I i II dotant-los d'una major protecció i evitant d'aquesta manera que aquells que han conviscut en una mateixa unitat familiar no hagin de veure's sotmesos novament a una tributació per un canvi de titularitat sobre bens i drets dels que ja han gaudit al llarg de la seva vida, aquest és el fet més contradictori.

Xavier Bermúdez

REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES

▪ **Manuale:**

CHECA GONZÁLEZ, C. (1996) La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Ed. Marcial Pons. Madrid 1996.

▪ **Revistes:**

BUCHANAN, JAMES. (1965). *An economic theory of clubs*. *Economica*, New series, Vol. 32, No. 105, 1-14.

LÓPEZ LABORDA, JULIO (2014a): "Tres reflexiones sobre la reforma fiscal: fraude, desigualdad y descentralización", *Cuadernos del Círculo Cívico de Opinión*, (Nº 12), págs. 25-36.

LOPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, CARMEN. (2015). "De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el Derecho español". *Revista Internacional de Dret Romà* (núm. Abril-2015), págs. 188-268.

MARTÍN MORENO, JOSE LUIS. (2007). "Pasado, Presente y Futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Teoría y Derecho: TEORDER, revista de pensamiento jurídico* (núm. 1 (2007)), págs. 168-191.

WALLACE E. OATES. (1977). *Federalismo Fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local.

WALLACE E. OATES. (1999). *An essay on fiscal federalism*. *Journal of economic literature*, Vol. 37, No. 3, 1120 – 1149.

▪ **Document electrònic:**

AGÈNCIA TRIBUTARIA DE CATALUNYA -ATC- (2022). Guia pràctica de l'impost sobre successions i donacions. [online], vist el 21 de març de 2023. Agència Tributaria de Catalunya. Disponible a: https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/02_doc_tributs/02_isd/guia_isd.pdf

AGENCIA TRIBUTARIA ESPANYOLA -AEAT- (2023). Quadre de delimitació de competències i normativa aplicable Estat/Comunitats Autònomes de Règim Comú (Impost sobre Successions). [online], vist el 21 de març del 2023, Agència Tributària. Disponible a: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/modelo-650-impue_iones-autoliquidacion-adquisicion-causa_/cuadro-delimitacion-competencias.html

ASSOCIACIÓ PER A LA REFORMA DE L'IMPOST DE SUCCESSIONS A CATALUNYA -ARIS- (2009). Novetats sobre l'Impost de Successions. [online], vist el 20 de març del 2023, No Successions Org. Disponible a: <http://www.nosuccessions.org/>

REDACCIÓ. (2022). Novedades del Impuesto de Sucesiones y Donaciones 2022 por comunidades autónomas. [online], vist el 21 de març del 2023, Bankinter. Blog de Economía y Finanzas Bankinter. Disponible a: <https://www.bankinter.com/blog/lo-ultimo/impuesto-sucesiones-comunidades-autonomas-novedades>

SEVILLA, I. (2016). Unos 40.000 andaluces se empadronan al año en Madrid para heredar sin tributar. *Notícies d'Andalusia*. [online], vist el 21 de març de 2023, El Confidencial. Disponible a:

Xavier Bermúdez

https://www.elconfidencial.com/espana/andalucia/2016-02-09/unos-40-000-andaluces-se-empadronan-al-ano-en-madrid-para-heredar-sin-tributar_1149028/

VIÑAS COLL, J. (2017). Mitos, verdades y mentiras en el impuesto sobre sucesiones. [online], vist el 21 de març de 2023, CincoDías 45. Disponible a:
https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/04/10/midinero/1491839644_175322.html

▪ **Fonts legislatives:**

a. Estatals:

Espanya. Constitució Espanyola (CE). (BOE, núm. 311, de 29/12/1978, pàg. 1 a 40).

Espanya. Reial Decret de 24 de juliol de 1889 pel qual es publica el Codi Civil (CC). (Gasetta de Madrid, núm. 206, de 25/07/1889, pàgines 1 a 282).

Espanya. Llei 11/1981, de 13 de maig, de modificació del Codi Civil en matèria de filiació, pàtria potestat i règim econòmic del matrimoni. (BOE, núm. 119, de 19 de maig de 1981, pàg. 10725 a 10735 (11 pàg.)).

Espanya. Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributaria (LGT). (BOE, núm. 302, de 18/12/2003, pàgines 1 a 172).

Espanya. Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renta de les Persones Físiques i de modificació parcial de les Lleis dels Impostos sobre, sobre la Renta de no Residents i sobre el Patrimoni (LIRPF). (BOE, núm. 285, de 29/11/2006, pàgines 1 a 174).

Espanya. Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni (LIP). (BOE, núm. 136, de 07/06/1991, pàgines 1 a 19).

Espanya. Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions (LISD). (BOE, núm. 303, de 19/12/1987, pàgines 1 a 26).

Espanya. Reial Decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Successions i Donacions (RISD). (BOE, núm. 275, de 16/11/1991, pàgines 1 a 50).

Espanya. Llei Orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de Finançament de les Comunitats Autònomes (LOFCA). (BOE, núm. 236, de 01/10/1980, pàgines 1 a 17).

Espanya. Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la que es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i Ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries. (BOE, núm. 305, de 19/12/2009, pàgines 1 a 73 (73 pàg.)).

b. Autonòmiques catalanes:

Catalunya. Llei 17/2017, d'1 d'agost, del Codi tributari de Catalunya i d'aprovació dels llibres primer, segon i tercer, relatius a l'Administració tributaria de la Generalitat. (DOGC, núm. 7426, de 3 d'agost de 2017, pàgines 1 a 56).

Catalunya. Llei 25/2010, del 29 de juliol, del llibre segon del Codi civil de Catalunya, relatiu a la persona i la família. (DOGC, núm. 5686, de 05/08/2010, pàgines 1 a 125).

Catalunya. Llei 10/2008, de 10 de juliol, del llibre quart del Codi civil de Catalunya, relatiu a les successions. (DOGC, núm. 5175, de 17/07/2008, pàgines 1 a 124).

Xavier Bermúdez

Catalunya. Llei 3/2023, del 16 de març, de mesures fiscals, financeres, administratives i del sector públic per al 2023. (DOGC, núm. 8877, de 17/03/2023, pàgines 1 a 95).

Catalunya. Llei 19/2010, de 7 de juny, de regulació de l'impost de successions i donacions. (DOGC, núm. 5648, de 11/06/2010, pàgines 1 a 44).

▪ **Fonts jurisprudencials:**

Sentència del Tribunal Constitucional STC 96/2002, de 25 d'abril, (Recurs d'inconstitucionalitat 1135-1995). BOE, núm. 122, de 22 de maig, (pàgines 105 a 125 (21 pàg.)). <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/ca/Resolucion/Show/4632> . Principis de seguretat jurídica i interdicció de l'arbitrarietat; vulneració de la igualtat tributaria, territorial i unitat de mercat.

Sentència del Tribunal Constitucional STC 57/2005, de 14 de març, (Recurs d'empara 4062-2001). BOE, núm. 93, de 19 d'abril, (pàgines 36 a 45 (10 pàg.)). <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/ca/Resolucion/Show/5317> . Principis de seguretat jurídica i interdicció de l'arbitrarietat; vulneració de la igualtat tributaria, territorial i unitat de mercat.

Sentència del Tribunal Suprem STS 550/2018 (Sala Contenciosa), de 19 de febrer (recurs 62/2017). <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/87b7378fb894c8bc/20180305> Responsabilitat patrimonial de l'Estat legislador per aplicació normativa de l'impost de successions contrària al dret comunitari segons STJUE de 3 de setembre de 2014, assumpte 127/12. Aplicació a residents en tercers països. Concurrencia

Sentència del Tribunal Suprem STS 1098/2018 (Sala Contenciosa), de 22 de març (recurs 125/2016). <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/af585690b568b69f/20180405> Liquidació de l'Impost de Successions. Responsabilitat patrimonial de l'Estat legislador. Desestimació presumpta.

Sentència del Tribunal Suprem STS 956/2020 (Sala Contenciosa), de 19 de maig (recurs 6027/2017). <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2af4e282d770d9be/20200526> Determinació i composició de l'aixovar domèstic.

Sentència del Tribunal Suprem STS 1619/2020 (Sala Contenciosa), de 10 de març (recurs 4521/2017). <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8bae145161739714/20200619> Determinació i composició de l'aixovar domèstic.

Sentència de l'Audiència Nacional de Madrid SAN 4035/2022 (Sala Contenciosa Administrativa), de 5 de setembre de 2022 (recurs 2899/2021). <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/95399b150e2f379ba0a8778d75e36f0d/20220928> . Impostos estatals cedits: successions. En un cas de tributació per obligació real, la determinació de la base imposable s'ha de realitzar amb independència de la concreta participació i adjudicació de bens realitzada

Tribunal Superior de Justícia de Madrid STSJ M 13847/2022 (Sala Contenciosa Administrativa), de 28 de octubre de 2022 (recurs 1207/2020). <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/9fc1f26f5f4090daa0a8778d75e36f0d/20221215> ISD liquidació provisional. L'absència '*d'animum donandi*' i l'existència d'un acord transaccional que realitza un repartiment testamentari diferent de l'impugnat judicialment determina la no tributació pel concepte de donació de "l'excés d'adjudicació" rebut.

▪ **Fonts jurisprudencials de la Unió Europea:**

Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea (Sala 2a) TJUE, de 3 de setembre de 2014, assumpte C-127/12, Incompliment d'estat, Lliure circulació de capitals. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=157285&pageIndex=0&doclan>

Xavier Bermúdez

[g=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=280476](https://www.boe.es/g=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=280476) . Incompliment d' Estat — Lliure circulació de capitals — Articles 21 TFUE i 63 TFUE — Acord EEE — Articles 28 i 40 — Impost sobre Successions i Donacions — Repartiment de les competències fiscals — Discriminació entre residents i no residents — Discriminació en funció del lloc a on estigui situat el bé immoble — Càrrega de la prova.

▪ **Doctrina administrativa:**

Consulta de la Direcció General de Tributs DGT V1452-22, de 20 de juny de 2022. L'adquisició de drets hereditaris en una demanda de conciliació interposada per un desheretat que finalitza amb avinença tributa en l'ISD en concepte de donació.

Consulta de la Direcció General de Tributs DGT V1727-22, de 20 de juliol de 2022. En una herència sotmesa a condició, ha d'atendre's al moment de la meritació per a determinar tots els elements del fet imposable, inclosa la tributació per obligació personal o real.

▪ **Relació de Taules:**

Taula 1. Història reglamentària de l'ISD a l'estat espanyol	pàg. 6
Taula 2. Reduccions per natures	pàg. 10
Taula 3. Grups de parentalitat.	pàg. 12
Taula 4. Impostos i Tributs cedits a les Comunitats Autònomes en règim comú	pàg. 13 i 14
Taula 5. Recaptació Impost de Successions i Donacions.	pàg. 14 i 15
Taula 6. Recaptació total de les CCAA en milions d'euros	pàg. 16
Taula 7. Comparatiu 4 autonomies.	pàg. 18
Taula 8. Comparatiu 4 autonomies.	pàg. 19
Taula 9. Comparatiu 4 autonomies.	pàg. 19
Taula 10. Comparatiu 3 autonomies i resum dels resultats	pàg. 20

Agraïment: Menció especial a la tutora del meu treball de final de Grau, la Silvia Cano Arteseros, per la confiança que ha tingut en mi i en el meu treball, això m'ha generat seguretat i confiança en les meves possibilitats. Gràcies pel teu ajut i suport Silvia.

Xavier Bermúdez