



UNIVERSITAT DE  
BARCELONA



Derecho  
Tributario y  
Política  
Fiscal

**Papers de treball de Dret Tributari i Política Fiscal**

**Serie 2/2025**

**ISSN: 2696-8509**



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

**LA TRIBUTACIÓN DE LAS DONACIONES Y DE LAS SUCESIONES: UN  
ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO ENTRE ESPAÑA, ITALIA, FRANCIA  
Y PORTUGAL**

MERITXELL IBÁÑEZ TORRES

*Alumna de Dret 24/25 (UB)*

[mibaneto47@alumnes.ub.edu](mailto:mibaneto47@alumnes.ub.edu)

**RESUMEN.** El presente estudio realiza un análisis comparativo de la tributación de las sucesiones y donaciones en cuatro países europeos: España, Italia, Francia y Portugal. El objetivo principal es identificar las fortalezas y debilidades de cada modelo impositivo para, a partir de ello, proponer posibles mejoras para la imposición de las transmisiones gratuitas *inter vivos* y *mortis causa* en el sistema español. A través del estudio de la normativa vigente y de los datos recaudatorios disponibles, se observa una amplia disparidad en la regulación o aplicación práctica del impuesto, resultado de políticas fiscales diversas, especialmente en lo relativo a las franquicias, tipos impositivos y trato a los distintos grados de parentesco. Esta diversidad permite identificar buenas prácticas que podrían trasladarse al sistema español para mejorar su eficiencia, equidad y simplicidad, con el fin de garantizar una fiscalidad sucesoria y en las donaciones más justa y coherente.

**PALABRAS CLAVE.** Sucesiones, donaciones, fiscalidad, derecho comparado, Europa, sistema tributario.

**ABSTRACT.** This study carries out a comparative analysis of inheritance and donation taxation in four European countries: Spain, Italy, France and Portugal. The main goal is to identify the strengths and weaknesses of each tax model in order to propose possible improvements for the taxation of *inter vivos* and *mortis causa* transmissions in the Spanish system. Through the study of current regulations and available earning data, a wide disparity can be observed in the regulation or practical application of the tax, as a result of different tax policies, especially with regard to exemptions, tax rates and treatment of different degrees of kinship. This diversity allows identifying good practices that could be transferred to the Spanish system to improve its efficiency, fairness and simplicity, in order to ensure fairer and more consistent inheritance and donation taxation.

**KEY WORDS.** Inheritance, donation, taxation, comparative law, Europe, tax system.

## INTRODUCCIÓN

La tributación de las transmisiones gratuitas, ya sea *inter vivos* - donaciones - o *mortis causa* - sucesiones - constituye una cuestión de gran relevancia jurídica, económica y social. En concreto, y muy especialmente, los impuestos sobre sucesiones y donaciones han sido objeto de un creciente debate público y académico en los últimos años. Dicha atención se debe a, entre otros factores, su impacto directo sobre la redistribución de la riqueza, la conservación del patrimonio familiar entre generaciones y la equidad del sistema fiscal. A pesar de su evidente relevancia, estos tributos siguen siendo poco conocidos por una amplia parte de la ciudadanía, motivo por el cual se crea confusión, desinformación y, en ocasiones, desconfianza hacia el sistema tributario en su conjunto.

Debido a lo anterior, este trabajo parte, entonces, de un interés doble. Por un lado, un interés académico y personal en una materia controvertida, en constante cambio y de plena actualidad, lo cual permitirá expandir mi conocimiento hacia sectores complejos del Derecho tributario. Por otro lado, y todavía más importante, por la necesidad de ofrecer una aproximación rigurosa y comparada que permita conocer mejor, de forma sencilla y breve y a la luz de otras experiencias europeas, las fortalezas y las debilidades del sistema tributario español por lo referente a las transmisiones gratuitas. En efecto, el Impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones (abreviado, ISD) español, cuyo origen se remonta mucho tiempo atrás, es uno de los más discutidos en España, donde su aplicación desigual por parte de las Comunidades Autónomas ha generado notables desigualdades y un intenso debate político y jurídico. En consecuencia, estudiar en profundidad esta figura tributaria desde una perspectiva de Derecho comparado resulta útil no sólo para entender cómo tributan estas transmisiones en otros países, sino también para reflexionar sobre posibles reformas que aporten una mayor coherencia y justicia al sistema tributario español.

Ahora bien, a pesar de lo anterior, dada la limitación de extensión y el carácter acotado del presente trabajo, no es posible, como es evidente, abordar y examinar todos los modelos impositivos existentes. Por ello, se ha optado por centrar el análisis comparado en cuatro países europeos que, además de pertenecer todos a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), presentan ciertas similitudes con España en términos demográficos, culturales, sociales y económicos: Francia, Italia y Portugal. Aunque, sin duda, existen otros modelos tributarios cuya inclusión en este análisis hubiera resultado

igualmente de gran interés, la elección de estos cuatro sistemas tributarios permite poder establecer una base comparativa sólida, fiable y representativa dentro del contexto europeo. Adicionalmente, los cuatro sistemas tributarios a analizar corresponden a cuatro países geográficamente cercanos y con marcos jurídicos de tradición continental, lo cual facilita la comparación en términos conceptuales y analíticos.

Por todo lo anterior, el objeto de estudio que plantea este trabajo es el análisis de la tributación de las sucesiones y las donaciones en los cuatro países mencionados, con el objetivo de responder a la siguiente pregunta: *¿de qué manera el sistema tributario español, en lo relativo a las transmisiones gratuitas, podría ser más eficiente y justo?* La hipótesis de partida en este análisis considera que una posible vía de mejora constituiría la reducción de la excesiva progresividad en los tipos impositivos, reforzando o instaurando nuevas franquicias, exenciones y bonificaciones aplicables al núcleo familiar más cercano, con el fin de promover la conservación del patrimonio familiar intergeneracional, con la consiguiente reducción de los incentivos a la elusión o a la deslocalización fiscal. Así, la mencionada hipótesis será analizada con base a las medidas adoptadas en los países europeos objeto de estudio, evaluando tanto sus ventajas como sus limitaciones.

Para poder desarrollar este análisis, se utilizará una metodología consistente en la revisión de la normativa vigente en cada país, el estudio de doctrina especializada, informes oficiales (como los elaborados por la OCDE), artículos doctrinales y prensa jurídica. Además, se examinará los datos estadísticos sobre recaudación y estructura del impuesto, todo ello con el objetivo último de, finalmente, proceder a la elaboración de casos prácticos comparativos con el fin de ejemplificar de forma clara las divergencias entre los sistemas tributarios y evaluar empíricamente el impacto de cada régimen tributario sobre las sucesiones y las donaciones.

Por lo referente a las fuentes empleadas, éstas serán principalmente las leyes reguladoras del tributo en cada país, manuales doctrinales - tanto en formato físico como digital - publicaciones académicas, informes oficiales de organismos internacionales y estadísticas disponibles en páginas gubernamentales o institucionales de reconocida relevancia académica. Gracias a esta diversidad de fuentes, podrán contrastarse diferentes puntos de vista y enriquecer el análisis desde una perspectiva no sólo técnica sino también crítica.

El trabajo, entonces, se estructurará del siguiente modo: en primer lugar, se abordará el análisis del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, incluyendo una descripción de su configuración actual y estudiando sus principales puntos controvertidos. A continuación, se procederá al desarrollo del estudio comparado de los sistemas tributarios de Francia, Italia y Portugal, organizando cada capítulo de forma sistemática: origen e impacto económico del impuesto, principales características técnicas, pasos para proceder al cálculo de la cuota tributaria, aspectos positivos y críticas del sistema en cuestión. A mayor abundamiento, en los Anexos, se incluirá un análisis práctico de dos supuestos ficticios (consistentes en, resumidamente, (I) una transmisión gratuita entre padre e hijo y (II) una transmisión gratuita entre tío y sobrina, véase el *Anexo I* para un desarrollo pormenorizado de los mismos) aplicado a cada uno de los sistemas tributarios estudiados, lo que permitirá valorar de forma comparativa, numérica y más visual la carga fiscal en cada caso de cada modelo. A raíz de este análisis se elaborarán, por tanto, unas conclusiones finales que recojan de manera global y sintéticamente las propuestas de mejora más razonables, de conformidad con las características del sistema tributario español y sus particularidades.

A la luz de todo lo anterior, este trabajo aspira a ser una útil contribución al estudio de la fiscalidad de las transmisiones gratuitas *inter vivos* y *mortis causa* en Europa y, más concretamente, en España, ofreciendo claves que permitan reflexionar acerca de cómo construir un modelo tributario español más claro, transparente, funcional, equitativo, fundado en criterios de justicia fiscal y seguridad jurídica e inspirados en la experiencia comparada.



# 1. LA TRIBUTACIÓN DE LAS DONACIONES Y DE LAS SUCESIONES EN ESPAÑA: EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

## 1.1. Origen e impacto económico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), como tributo que grava las transmisiones gratuitas *inter vivos* - donaciones - y *mortis causa* - sucesiones -, se configuró como un tributo autónomo en el ordenamiento español mediante la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y fue desarrollado, reglamentariamente, por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante, el origen de este tributo se remonta mucho tiempo atrás: la sujeción a gravamen de las transmisiones gratuitas - ya fueran donaciones o sucesiones - es una tradición que en España ya existía en la época romana. Durante el siglo XIX, estas transmisiones estaban grabadas en el Impuesto de Derechos Reales (que sujetaba a gravamen todas las formas de adquirir la propiedad y el resto de derechos reales). Con la reforma tributaria de 1964, este gravamen se encontraba integrado dentro del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), como una transmisión lucrativa.

Sin embargo, la reforma de 1978 dio lugar a un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones autónomo para responder a la necesidad de dar un tratamiento diferenciado y específico a las transmisiones gratuitas, ya fueran donaciones o sucesiones, ajustándose a los principios de capacidad económica y progresividad reconocidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española. Desde ese momento, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo estatal cedido a las Comunidades Autónomas - de hecho, fue de los primeros impuestos cuyo rendimiento resultó cedido -, con competencias normativas muy relevantes en materia de reducciones y bonificaciones, entre otras. Por ello, en la actualidad, la atención que a este tributo han dedicado los órganos legislativos y ejecutivos autonómicos es muy considerable, lo cual provoca que tenga rasgos singulares muy notables y, en ocasiones, contradictorios, entre Comunidades Autónomas. Sin embargo, la normativa estatal se conserva con un trasfondo aplicable a no residentes y como el mínimo común denominador en aquellas Comunidades Autónomas de régimen común. Concretamente, son cinco los aspectos sobre los que las Comunidades Autónomas pueden ejercer competencias normativas:

1. Reducciones de la base imponible

2. La tarifa del impuesto
3. Coeficientes por patrimonio preexistente
4. Deducciones y bonificaciones (la mayoría de las Comunidades Autónomas han optado por la bonificación fiscal de hasta el 99% de las sucesiones entre cónyuges, padres e hijos, con la excepción de Cataluña).
5. Gestión y liquidación

En cuanto a su impacto económico, se trata de un impuesto con una escasa relevancia recaudatoria a nivel estatal, pues, a modo ilustrativo, en 2013, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones apenas alcanzó el 0,23% del total de ingresos públicos. No obstante, su carga impositiva puede llegar a ser muy significativa para determinados contribuyentes, lo cual ha generado un intenso debate sobre su equidad y conveniencia. Además, las diferencias normativas entre Comunidades Autónomas - que, a menudo, no responden a motivos racionales - ha provocado desequilibrios fiscales internos y fenómenos de deslocalización patrimonial, lo cual ha afectado seriamente a su legitimidad social. La repulsión del tributo también procede, en parte, de su coincidencia con un hecho triste como es el fallecimiento de una persona.

## **1.2. Principales características del tributo**

### **1.2.1. El hecho imponible y el sujeto pasivo**

En virtud del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD):

*“El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directiva y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente ley.”*

Por tanto, el fundamento de dicho tributo es que quien adquiere bienes y derechos de forma gratuita, está experimentando un enriquecimiento patrimonial - sin haber realizado ningún acto -, lo cual es un indubitable signo de capacidad económica. Hasta 1987, el ISD se consideraba un tributo real e indirecto, al estar insertado en el marco del ITPAJD. Sin embargo, en la actualidad, el ISD se califica como un impuesto:

- **Personal y directo:** el hecho imponible pivota alrededor del heredero o donatario y del enriquecimiento gratuito que experimenta a causa del fallecimiento o la donación.
- **Subjetivo:** pues varía en función de las circunstancias personales del contribuyente, salvo cuando tributa por obligación real (esto es, cuando existe la obligación de contribuir por inmuebles radicados en el extranjero).
- **Progresivo:** dado que los tipos se incrementan al hacerlo la base, conforme a una tarifa por escalones y otra por coeficientes multiplicadores en función del parentesco y del patrimonio preexistente del causahabiente.
- **Instantáneo:** no tiene período impositivo, y grava las adquisiciones por personas físicas, no el negocio sucesorio.

Constituye el **hecho imponible**, en virtud del artículo 3.1 de la LISD, tres supuestos:

*“1. Constituye el hecho imponible:*

- a. La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.*
- b. La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos».*
- c. La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”*

Por lo referente al **sujeto pasivo**, éste es siempre la persona *física* que adquiere los bienes o derechos, ya sea el heredero, el legatario, el donatario o el beneficiario del contrato de seguro sobre la vida. Así, son contribuyentes:

- Los causahabientes, en adquisiciones *mortis causa*
- El donatario o adquirente asimilado, en adquisiciones *inter vivos*
- Los beneficiarios, en las adquisiciones por seguros de vida

Por tanto, se trata de un impuesto exigible a los residentes por obligación personal y a los no residentes por obligación real. Adicionalmente, se prevén supuestos específicos de responsabilidad subsidiaria:

1. El intermediario financiero que en una sucesión librase el metálico y los valores depositados o devolviese las garantías constituidas.
2. La entidad de seguros que entregue cantidades a quienes resulten sus beneficiarios.
3. El mediador en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia.
4. El funcionario que autorizase un cambio de sujeto pasivo en cualquier tributo que directa o indirectamente presuponga una adquisición gravada por el ISD, sin acreditar previamente el pago de la deuda tributaria por éste debido.

En cuanto a los **puntos de conexión**, entonces, se contemplan tres:

1. En el caso de las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por beneficiarios de seguros de vida, será la residencia del causante. Se entiende que el causante ha residido en la Comunidad Autónoma en la que haya permanecido un mayor número de días durante los 5 años inmediatos anteriores a su fallecimiento, con el fin de evitar cambios orientados al ahorro fiscal.
2. En el caso de las donaciones de inmuebles, la Comunidad Autónoma en la que radiquen.
3. En el caso del resto de donaciones, la residencia del donatario o del beneficiario asimilado.

Cabe destacar, adicionalmente, que es incorrecto afirmar, como se suele hacer, que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones comporta una doble imposición pues, en virtud del artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, “*En ningún caso un incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”. Esto es, la sujeción de una adquisición al IRPF excluye automáticamente la sujeción de la misma al ISD. Así, el ISD halla su razón de ser en ser un complemento de la imposición del IRPF con una marcada función redistributiva que es, no obstante, una fuente de agravios comparativos, desalentando las donaciones en vida a entidades sin ánimo de lucro y bloqueando las transmisiones gratuitas *inter vivos* cuando están sujetas a gravamen en muy distinta proporción.

### **1.2.2. Presunciones legales, supuestos de no sujeción al impuesto y devengo**

La formulación del hecho imponible se completa con el establecimiento de **dos presunciones legales** y con la enumeración ejemplificativa de **supuestos típicos y supuestos de no sujeción** por la normativa tributaria.

Las dos **presunciones de hecho imponible** son las siguientes:

- Toda disminución e incremento correlativos dentro del plazo de prescripción del patrimonio de dos personas unidas por un vínculo conyugal, de descendiente, herencia o legado, presupone el hecho imponible (artículo 4.1 LISD).
- Las adquisiciones onerosas realizadas por los ascendientes como representantes de sus descendientes menores de edad, a menos que se pruebe la existencia de patrimonio suficiente del menor y su aplicación a tal fin, presume la existencia del hecho imponible (artículo 4.2 LISD).

En el caso de que concurriera la existencia de tales presunciones, los interesados podrán, en virtud del artículo 4.3 de la LISD, formular cuantas alegaciones y pruebas estimen convenientes a su derecho, pues se trata de presunciones *iuris tantum*, esto es, destruibles mediante prueba de contrario.

El artículo 3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD) establece que son **supuestos de no sujeción** al impuesto:

- Los premios obtenidos en juegos autorizados
- Los demás premios y las indemnizaciones exoneradas del IRPF
- Las subvenciones, becas, premios, primas, etc. concedidas por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social.
- Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades... cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo, aunque se satisfagan a través de un seguro concertado por aquellas.
- Cantidades percibidas por beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que estas percepciones se integren en la base imponible del IRPF del perceptor.
- Las cantidades percibidas por el beneficiario de un seguro sobre la vida celebrado con el objeto de garantizar el pago de una deuda anterior.

El **devengo de la obligación** coincide, en las adquisiciones *mortis causa* y en los seguros de vida, con la fecha del fallecimiento del causante. En las adquisiciones *inter vivos*, coincide con el día en que se cause o se celebre el acto o contrato. Si dichas adquisiciones se hallan suspendidas por condición, término o fideicomiso, se entenderán devengadas el primer día en que la referida limitación desaparezca (artículo 24 LISD).

### 1.3. Cálculo de la cuota a ingresar

#### 1.3.1. La base imponible

Inicialmente, a modo de introducción, cabe afirmar que para obtener la cuota a ingresar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se deberá **determinar la base imponible** la cual, de forma general, se determina mediante estimación directa, y está constituida por el valor neto de los bienes y derechos transmitidos. Sin embargo, cabe destacar que no son idénticas las cuantías deducibles en transmisiones *inter vivos* o *mortis causa*, siendo la configuración de la base imponible en el caso de las sucesiones, por ser preciso llegar a las porciones hereditarias y a los legados. En cuanto al valor neto de los bienes, podrá ser sometido, eventualmente, a comprobación por parte de la Administración Tributaria, motivo por el cual se prevén recursos legales para atenuar conflictos, como que el contribuyente pueda solicitar de la Administración Tributaria competente que se manifieste por el valor de los inmuebles objeto de adquisición con anterioridad al término del plazo de declaración.

No obstante, la ley también prevé **supuestos especiales de configuración de la base imponible** en casos de desmembración de los derechos de propiedad y uso como, por ejemplo, el usufructo, en el cual se siguen las normas del ITPAJD, estimándose que el valor del usufructo es un 2% del valor total de los bienes por cada año si es temporal; un 70% del valor total de los bienes si el usufructo vitalicio es menor a 20 años, minorando el mismo en un punto por cada año adicional hasta alcanzar los 80, a partir del cual será del 10%. En caso de adquirir la nuda propiedad, se aplicará el tipo medio efectivo.

## A. Adquisiciones *mortis causa*

Ahondando de forma específica en las adquisiciones *mortis causa*, la determinación de la cuota a ingresar es un proceso en varias fases, y se debe tomar en consideración que se devengarán tantas obligaciones tributarias como causahabientes concurren en la sucesión, estando la base imponible constituida por el valor que a cada porción hereditaria o legado se asigne.

En primer lugar, si el causante estuviera casado en régimen de gananciales, deberá **(i) disolverse la sociedad de gananciales**.

A continuación, se procederá con la **(ii) especificación y valoración del caudal relicto**, pues hecho el inventario de bienes y derechos que integran el caudal relicto (integrado por bienes inmuebles, valores inmobiliarios, depósitos en cuentas corrientes, joyas, vehículos...), será preciso asignar un valor a los mismos que será el que se les pudiera atribuir en fecha del devengo, teniendo en cuenta los criterios de valoración facilitados por las Administraciones Autonómicas o, en relación con los inmuebles, el valor de referencia del mercado.

En tercer lugar, tendrá lugar la **(iii) adición de bienes a la masa hereditaria** pues, de forma eventual, deberá adicionarse al caudal relicto aquellos bienes que las presunciones legales del artículo 11 LISD considera que son razonables que formen parte del mismo, a fin de crear una imagen real de éste. Son los siguientes (conforma una presunción *iuris tantum*, de modo que el contribuyente puede aportar prueba en contra de dichas presunciones para demostrar su improcedencia):

- Aquellos bienes que hubieren pertenecido al causante hasta un año antes de su fallecimiento.
- Aquellos bienes adquiridos por el causante, a título oneroso, en usufructo, durante los 3 años previos al fallecimiento, y en nuda propiedad por un heredero, legatario o pariente próximo.
- Aquellos bienes transmitidos por el causante durante los 4 años previos a su defunción, reservándose un derecho vitalicio sobre ellos u otros del adquirente.
- Los valores y efectos depositados, cuyos resguardos se hubieren endosado de forma privada.

En cuarto lugar, deberá realizarse el **(iv) cálculo de la masa hereditaria neta**, esto es: delimitada la masa hereditaria bruta (la que resulta de lo expuesto en el punto (iii)), se detraeran ciertas cantidades deducibles para hallar la masa hereditaria neta: las deudas debidamente acreditadas, los gastos deducibles (los de última enfermedad, entierro y funeral, justificados y de acuerdo a los usos y costumbres del lugar) y las cargas o gravámenes que disminuyan el capital o valor de los bienes (como los censos y pensiones).

A continuación, se realizará la **(v) adición del ajuar doméstico**, entendiéndose como tal el conjunto de los bienes propios del hogar y los de uso personal del causante (excluyéndose los bienes de la vivienda habitual del matrimonio), estimándose que el ajuar doméstico es un 3% del caudal relicto, salvo que se demuestre fehacientemente un valor inferior.

Finalmente, se procederá a la **(vi) determinación de las porciones hereditarias conforme a las cuotas ideales y, en su caso, de los legados**: al margen de los bienes que el testador hubiere adjudicado a persona distinta o en concepto distinto de herencia, para el cálculo de la cuota hereditaria, se atenderá a la cuota ideal que le corresponde conforme a las disposiciones testamentarias o *abintestato*.

## **B. Adquisiciones *inter vivos***

En el caso de las donaciones, la determinación de la base imponible es mucho más sencilla de determinar, pues consiste en el valor real de los bienes y derechos adquiridos - siendo análogo lo dicho en cuanto a la valoración de inmuebles y comprobación de valores - del que se podrá detraer, para el cálculo de la base imponible, las cargas y deudas garantizadas, con los requisitos ya vistos en el punto anterior, siempre que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagarlas. En este último caso, se devengaría el ITPAJD por adjudicación en asunción del pago de deudas por la parte onerosa del referido negocio.

### **1.3.2. La base liquidable**

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevé una tarifa única, pero un sistema de reducciones en las adquisiciones derivadas de una sucesión que varía en función del

*parentesco* entre el causahabiente y el causante, distinguiéndose, también, en función de su *edad*: descendientes mayores o menores de 21 años y, en ocasiones, mayores o menores de 75 años. No obstante, a partir de 1993, también fueron apareciendo otras reducciones estatales y, más adelante, autonómicas (como, por ejemplo, a la transmisión gratuita de activos empresariales, de vivienda habitual, etc.), lo cual ha transformado la base liquidable en uno de los aspectos con un mayor desarrollo normativo y práctico.

Así, cada Comunidad Autónoma puede modificar, manteniéndolas en condiciones análogas (esto es, mejorándolas), las reducciones estatales y aprobar, “*siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propio de la Comunidad Autónoma*”, otras nuevas. La mayoría de las Comunidad Autónomas han modificado las reducciones por parentesco, sin alterar, eso sí, la estructura de grupos.

De no haber sido modificado por las Comunidades Autónomas, las reducciones a aplicar son las siguientes (en virtud del artículo 20 RISD):

- **Grupo I:** descendientes y adoptados menores de 21 años, 15.956,87 euros + 3.990,72 por cada año menos de 21 que tiene el causahabiente, sin exceder de 47.858,59 euros.
- **Grupo II:** descendientes mayores de 21 años, cónyuges, ascendientes y adoptantes: 15.956,87 euros.
- **Grupo III:** colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.
- **Grupo IV:** otros colaterales, grados más distantes y extraños, sin reducción.

Existen también otras reducciones, además de las que pudieren corresponder en función del grado de parentesco con el causante, a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, variando la cuantía en función del grado de discapacidad.

Existen, asimismo, otras 5 reducciones de carácter *estatal* que hallan su fundamento en motivos diversos y que también han sido modificadas por la adición de otras semejantes por las Comunidades Autónomas. Se encuentran en el artículo 20 LISD, y son las siguientes:

1. **Prestaciones derivadas de seguros de vida:** estableciéndose una franquicia de 9.195,49 euros, que se transforma en exención para aquellas que traigan causa de actos de terrorismo o de servicios prestados en misiones internacionales.

2. **Activos y participaciones empresariales:** con el fin de aliviar los costes de la transmisión intergeneracional de empresas, siguiendo las Recomendaciones de la Comisión Europea, esta reducción no está exenta de controversia.
3. **Vivienda habitual:** encaminada a transmitir la vivienda habitual del causante, se goza de un porcentaje de reducción del 95%, con el límite de 122.606,47 euros de reducción, siempre que el adquirente forme parte de la parentela cercana o pariente colateral mayor de 65 años que hubiere convivido con el causante durante los dos años anteriores a su fallecimiento. Esta reducción ha sido objeto de muy considerables modificaciones por parte de las Comunidades Autónomas.
4. **Bienes del patrimonio histórico-artístico:** con una reducción del 95% (y variantes autonómicas), para bienes que formen parte de los bienes declarados como patrimonio histórico, cultural o natural por el gobierno de la nación o por los órganos autonómicos.
5. **Reducción por “sobreimposición”:** aplicada para atenuar la sobreimposición sobre bienes objeto de nueva transmisión en línea recta, entre descendientes, en el plazo de 10 años desde la primera.

A modo ejemplificativo y sintético, en Cataluña, algunas reducciones que se aplican son:

- Reducción por discapacidad, en función del grado de discapacidad.
- En las adquisiciones por causa de muerte por personas dentro del grupo II de 75 años o más se aplica una reducción en la base imponible de 275.000 euros.
- Reducción para seguros contratados.
- Reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona difunta.
- Reducción por adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica.
- Reducción por adquisición de participaciones en entidades.

Estas reducciones y sus variantes autonómicas se analizarán más detalladamente en el *Anexo II*, el cual se analizarán dos casos de transmisión gratuita (una, entre padre e hijo; otra, entre tío y sobrina) y en dos Comunidades Autónomas: Cataluña y Madrid, a fin de lograr ver cómo de diferente es la cuota a ingresar en función del parentesco entre el causante y el causahabiente y en función de la Administración competente.

### 1.3.3. La cuota a ingresar



A fin de determinar la deuda tributaria, una vez determinada la base liquidable, se siguen tres pasos (idénticos para sucesiones y para donaciones):

- I. Aplicar la **tarifa progresiva** a la base liquidable, a fin de obtener la **cuota íntegra**.
- II. Si procede, multiplicar esa cantidad por el **coeficiente** que corresponda, en función del **parentesco** y del **patrimonio preexistente** del adquirente, para obtener la **cuota tributaria**.
- III. Aplicar **deducciones y bonificaciones** que hubiere para alcanzar la **cuota a ingresar**.

### I. La cuota íntegra

Para el cálculo de la cuota íntegra, se ha de aplicar la tarifa progresiva por escalones que haya aprobado la Comunidad Autónoma o, en su defecto, la prevista en el artículo 21 LISD, aplicable también a la obligación real de contribuir, la cual a continuación se reproduce (**Tabla 1**):

**Tabla 1: Escala estatal de tipos de gravamen aplicables**

<b>Base liquidable (hasta Euros)</b>	<b>Cuota íntegra (Euros)</b>	<b>Resto base liquidable (hasta Euros)</b>	<b>Tipo aplicable (Porcentaje)</b>
0,00	-	7.993,46	7,65
7993,46	611,50	7.987,45	8,50
15980,91	1290,43	7.987,45	9,35
23968,91	2037,26	7.987,45	10,20
31955,81	2851,98	7.987,45	11,05
39943,26	3734,59	7.987,45	11,90
47930,72	4685,10	7.987,45	12,75
55918,17	5703,50	7.987,45	13,60
63905,62	6789,79	7.987,45	14,45
71893,07	7943,98	7.987,45	15,30
79880,52	9166,06	39.887,15	16,15
119757,67	15606,22	39.887,16	18,70

159634,83	23063,25	79.754,30	21,25
239389,13	40011,04	159.388,41	25,50
398777,54	80655,08	398.777,54	29,75
797555,08	199291,40	en adelante	34,00

Fuente: Boletín Oficial del Estado

No se prevé ningún mínimo exento y, dado que generalmente la base liquidable coincide con la base imponible, ello implica que toda adquisición gratuita *inter vivos* está sujeta a gravamen desde el inicio. Cabe destacar, adicionalmente, que sólo se han aprobado otras tablas de tarifas en Cataluña, Islas Baleares, Galicia y Asturias.

A modo ejemplificativo, dado que el presente trabajo se enmarca dentro del Trabajo de Final de Grado de la Universidad de Barcelona, se reproduce, a continuación, la escala de tipos de gravamen aplicable en Cataluña, a fin de alcanzar a ver las diferencias existentes entre Comunidades Autónomas (**Tabla 2**).

**Tabla 2: Tarifas en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Cataluña**

Base liquidable (hasta Euros)	Cuota íntegra (Euros)	Resto base liquidable (hasta Euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	50000,00	7,00
50.000,00	3.500,00	150.000,00	11,00
150.000,00	14.500,00	400.000,00	17,00
400.000,00	57.000,00	800.000,00	24,00
800.000,00	153.000,00	en adelante	32,00

Fuente: Agència Tributària de Catalunya

## II. La cuota tributaria. Coeficientes multiplicadores.

Una vez obtenida la cuota íntegra, deben aplicarse los coeficientes multiplicadores por razón del patrimonio preexistente previstos en el artículo 22 LISD, de acuerdo con la legislación estatal, salvo que se hubieren aprobado otros por la Comunidad Autónoma. De este modo,

quien lleve mayor patrimonio previo a la adquisición gratuita en gestión, es el llamado a tributar en mayor medida, en aras del principio de aportación en razón de la capacidad económica, pese a desincentivar la productividad. Para valorar el patrimonio previo preexistente, se hará de acuerdo con las reglas del Impuesto de Patrimonio.

Asimismo, cuanto más lejano es el grado de parentesco entre el causante y el causahabiente, o entre el donante y el donatario, mayor será en la tributación, aunque con un límite establecido en el artículo 56.3 de la Ley General Tributaria (**Tabla 3**). Se reproduce también, por el motivo expresado anteriormente, la tabla de coeficientes multiplicadores por patrimonio preexistente y parentesco en Cataluña (**Tabla 4**).

**Tabla 3: Coeficientes multiplicadores por patrimonio preexistente y parentesco.**

**Escala estatal**

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

Fuente: Boletín Oficial del Estado

**Tabla 4: Coeficientes multiplicadores por patrimonio preexistente y parentesco.**

**Escala autonómica en Cataluña**

Patrimonio preexistente (Euros)	Grupos		
	I y II	III	IV
De 0 a 500.000,00	1,0000	1,5882	2,0000
De 500.000,01 a 2.000.000,00	1,1000	1,5882	2,0000
De 2.000.000,01 a 4.000.000,00	1,1500	1,5882	2,0000
Más de 4.000.000,00	1,2000	1,5882	2,0000

Fuente: Agència Tributària de Catalunya

### III. La cuota a ingresar

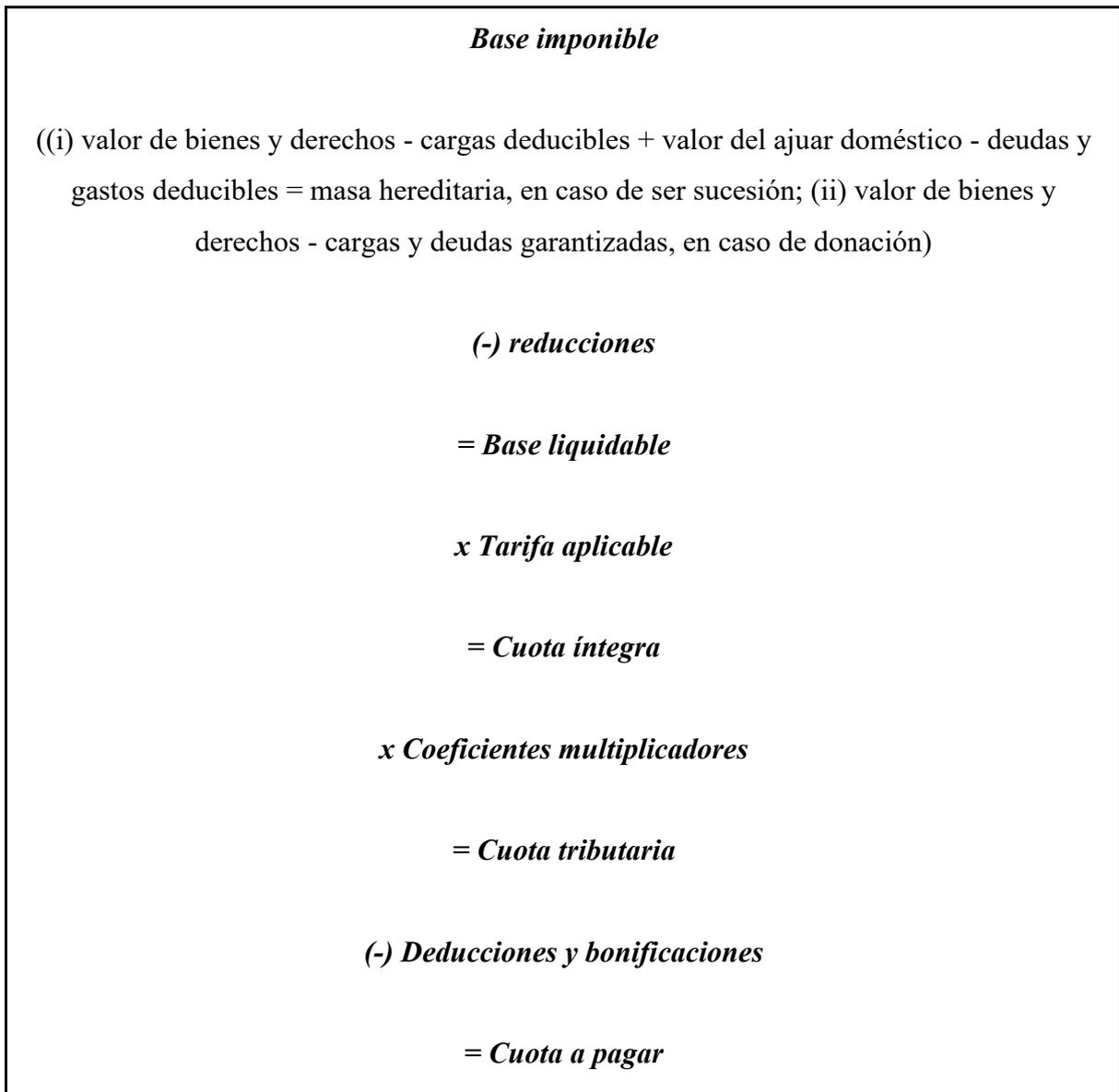
Antes del año 2001, únicamente se aplicaba la deducción de atenuación de la doble imposición, recogida en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (para que el contribuyente que, por obligación personal, hubiere satisfecho en el extranjero un impuesto equivalente que afecte a los bienes y derechos gravados se pueda deducir, en España, de la cuota a pagar, la menor de las siguientes cuantías (i) el importe satisfecho en el extranjero o (ii) lo que por dicha adquisición se habría debido pagar, aplicando el tipo medio efectivo).

A nivel estatal, también existe una bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla, con el objetivo de compensar las dificultades propias de la vida en dichas Comunidades Autónomas, con una bonificación del 99% cuando los causahabientes fueran de los grupos I o II. Asimismo, gran parte de las Comunidades Autónomas han procedido a aprobar generosas bonificaciones (que llegan incluso al casi 100% de la cuota a ingresar en adquisiciones dentro del grupo I y, en ocasiones, aunque menos frecuente, en el grupo II), lo cual supone, en la práctica, el dismantelamiento de la tributación de las herencias entre cónyuge y a favor de algunos descendientes, con la consecuente caída de la recaudación del tributo. Con motivo de que cada Comunidad Autónoma aplica diferentes bonificaciones sobre la cuota, dada la imposibilidad de reproducir todas, en el *Anexo II* se reproducirán las bonificaciones existentes en Cataluña y en la Comunidad de Madrid, a modo de ejemplo.

Una vez aplicadas las bonificaciones existentes, se obtiene la cuota a ingresar que, como se puede observar, puede ser muy dispar, en función del grado de parentesco, el patrimonio preexistente y la Comunidad Autónoma en la que se deba liquidar el tributo.

Así, en resumen, para el cálculo de la cuota a ingresar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se debe proceder del siguiente modo:

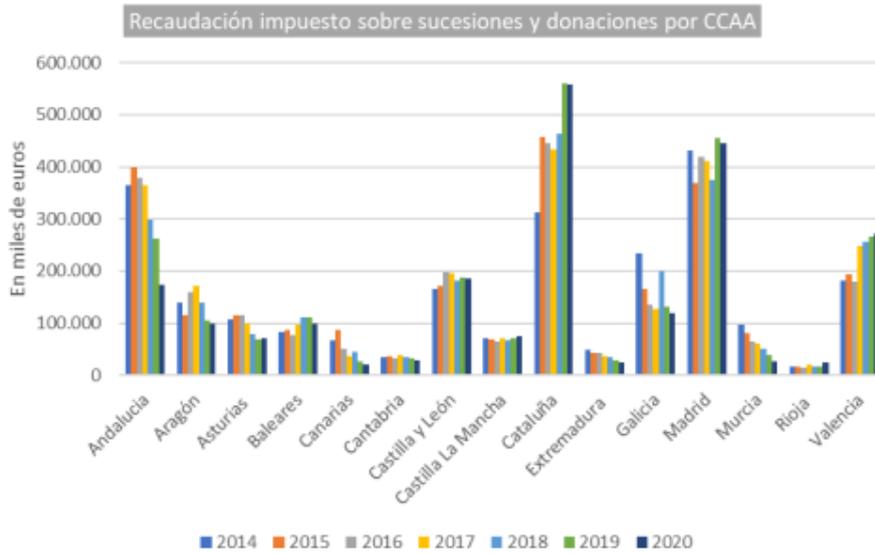
### Esquema 1: Cálculo de la cuota a ingresar en Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones



Fuente: elaboración propia

A fin de ilustrar de un modo significativo las diferencias existentes en las Comunidades Autónomas, en la gráfica siguiente se describen las diferencias en términos recaudatorios entre los territorios:

**Gráfica 2: Recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cada Comunidad Autónoma (2014-2020)**



Fuente: Del Campo Gómez, B. *Análisis del impuesto de sucesiones en países de la OCDE* (p.27).

Asimismo, en el *Anexo II*, en el apartado *Otras Comunidades Autónomas*, puede consultarse el cálculo autonómico realizado en cada escenario para cada Comunidad Autónoma, a fin de ilustrar cómo las diferencias en la cuota a ingresar son notablemente significativas en un mismo sistema impositivo, como es el español, pero con bonificaciones, coeficientes multiplicadores y reducciones diferentes debido a las competencias autonómicas cedidas.

#### **1.4. Aspectos positivos y posibles críticas a la tributación de las donaciones y de las sucesiones en España**

Si bien el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España tiene aspectos positivos a tener en cuenta, también es cierto que hay aspectos que habría que reconsiderar, con el fin de lograr una mayor eficiencia tributaria.

#### 1.4.1. Aspectos positivos de la regulación de las transmisiones gratuitas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Algunos de los aspectos más relevantes y positivos en la regulación de las transmisiones gratuitas en el sistema tributario español son los siguientes:

- **Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas:** el ISD es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, lo cual refuerza su capacidad de autogestión financiera, permitiendo adaptarse en cada caso a las realidades locales existentes.
- **Reducción de la concentración de la riqueza:** el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretende contribuir a reducir la concentración hereditaria de la riqueza, pues al gravar grandes herencias y donaciones, promueve una mayor equidad social.
- **Basado en el principio de capacidad económica:** el ISD está basado en el principio de capacidad económica, al tenerse en cuenta el patrimonio preexistente del heredero o donatario al aplicar los coeficientes multiplicadores, respetando, con ello, un principio básico del sistema tributario.

#### 1.4.2. Posibles críticas la regulación de las transmisiones gratuitas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

No obstante, como ya se ha puesto de manifiesto en reiteradas ocasiones, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los más controvertidos y criticados del sistema tributario español, y ello es así por numerosas razones:

- **Desigualdad territorial:** mientras que algunas Comunidades Autónomas como Madrid han bonificado el impuesto casi en su totalidad, otras lo mantienen con tipos elevados, generando con ello desigualdades notables entre contribuyentes en función de su lugar de residencia, lo cual fomenta el descontento social frente a este impuesto. Las referidas desigualdades quedan claramente demostradas en la tabla comparativa autonómica del *Anexo II*, anteriormente mencionada, en la que se

evidencia cuánto varía la cuota a pagar en función de la Comunidad Autónoma en la que nos encontremos, generando con ello un malestar y descontento social.

- **Planificación fiscal evasiva:** siendo un impuesto que grava la transmisión gratuita, muchos individuos recurren a estructuras complejas o a donaciones en vida para tratar de minimizar su impacto, reduciendo con ello su efectividad.
- **Percepción de doble imposición:** se suele percibir como que algunos patrimonios ya sujetos a otros gravámenes - como el IRPF o el IP - se someten a doble tributación, percibido de forma injusta.
- **Complejidad normativa:** como se verá a continuación, la regulación del ISD español es más compleja que en los otros tributos europeos analizados. La regulación autonómica, con diferentes bonificaciones y escalas, dificulta la gestión del tributo, pudiendo provocar errores o conflictos interpretativos.
- **Exceso de proporcionalidad en los tipos impositivos:** la progresividad del ISD español ha sido frecuentemente criticada por ser excesiva y desproporcionada, especialmente cuando se combina con los coeficientes multiplicadores por grado de parentesco y patrimonio preexistente del heredero. Por tanto, el salto entre tramos puede resultar excesivo, dado que dos herencias con diferencias moderadas en valor pueden llegar a generar diferencias muy significativas en la cuota a pagar.

## 2. LA TRIBUTACIÓN DE LAS DONACIONES Y DE LAS SUCESIONES EN ITALIA: *L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI*

### 2.1. Origen e impacto económico de *l'imposta sulle successioni e donazioni*

En Italia, la tributación de las sucesiones y de las donaciones se canalizan a través de *l'Imposta Sulle Successioni e Donazioni* (ISD), regulado en el Decreto-Legislativo nº 346, de 31 de octubre de 1990, mediante el cual se aprueba el texto único *delle disposizioni concernenti l'Imposta Sulle Successioni e Donazioni*. Si bien se trata de un tributo con profundas raíces históricas, formalmente, fue introducido en el sistema tributario italiano en 1862, en el contexto de la unificación italiana, como parte del modelo de reorganización fiscal del Reino de Italia, con inspiración en el modelo tributario francés. Sin embargo, durante el siglo XX, el impuesto sufrió diversas y muy relevantes modificaciones.

No obstante, el hecho más significativo de la evolución del tributo data de 2001, pues con la entrada en vigor de la Ley nº 383 del 18 de octubre, durante el segundo gobierno de Silvio Berlusconi, como parte de las medidas orientadas a la reducción de la carga fiscal y al fomento del consumo y de la inversión, *l'Imposta Sulle Successioni e Donazioni* fue abolido. Sin embargo, con el cambio de gobierno a Romano Prodi, el impuesto volvió a formar parte del esquema tributario italiano a través del Decreto-Ley nº 262/2006 pero, no obstante, con un diseño menos oneroso que el previamente existente, con el establecimiento de amplias franquicias y exenciones para aquellos herederos más directos, así como tipos impositivos moderados.

Actualmente, *l'imposta Sulle Successioni e Donazioni* es un tributo de carácter estatal - aunque los ingresos son compartidos parcialmente con las regiones, conforme a los principios de autonomía financiera consagrados en la Constitución Italiana - caracterizado por amplias exenciones y deducciones, así como por tarifas relativamente bajas y no progresivas. A raíz de esto, los ingresos fiscales italianos que tienen como hecho imponible las adquisiciones gratuitas *inter vivos* o *mortis causa* son bastante modestos, con una recaudación de 1.043 millones en 2022, lo cual representa, de acuerdo con el *Osservatorio sui Conte Pubblici Italiani* (Università Cattolica di Milano) tan solo el 0,05% del PIB italiano y únicamente el 0,18% de los ingresos fiscales totales del país, siendo esta cifra significativamente inferior a la de otros importantes países europeos, como Francia o

Bélgica, en los cuales la tributación de las herencias y de las donaciones constituyen una fuente de financiación pública con mayor peso.

## 2.2. Principales características del tributo

### 2.2.1. El hecho imponible y el sujeto pasivo

*L'Imposta Sulle Successioni e Donazioni* tiene como hecho imponible la transmisión gratuita, *inter vivos* (donaciones) o *mortis causa* (herencias), tanto de bienes como de derechos, estando estos situados en Italia o, con algunas condiciones y excepciones, fuera de Italia, siempre que el causante (*mortis causa*) o el donante (*inter vivos*) sea residente fiscal en Italia (artículo 1).

Como viene siendo habitual en otras estructuras tributarias europeas anteriormente analizadas, el sujeto pasivo del impuesto es, de acuerdo con el artículo 5 de la citada normativa, el adquirente (en donatario, heredero o legatario) del bien o derecho. A efectos fiscales, se considerarán parientes en línea directa los padres e hijos naturales, sus respectivos ascendientes y descendientes en línea directa, y los padres adoptivos y los hijos adoptados.

### 2.2.2. Supuestos de no sujeción al impuesto, exenciones y franquicias

De conformidad con el Decreto Legislativo nº 364/1990, *Testo Unico delle Disposizioni Concernenti l'Imposta Sulle Successioni e Donazioni*, texto actualmente en vigor y regulador del tributo, la normativa italiana contempla diversos hechos no sujetos al tributo, exenciones, franquicias y beneficios fiscales en la aplicación del impuesto, que responden a fines tanto sociales como económicos, con el objetivo último de proteger determinados patrimonios, amparar a determinados colectivos o favorecer la transmisión de empresas familiares.

De acuerdo con el artículo 3 del texto legal, son transferencias **no sujetas al tributo**, las siguientes:

- Las transferencias al Estado, a las regiones, a las provincias, a los municipios y a los organismos públicos y asociaciones o fundaciones legalmente reconocidas que tengan como finalidad exclusiva la asistencia, el estudio, la investigación científica, la educación u otros fines de utilidad pública.
- Tampoco están sujetas al tributo las transmisiones a favor de organismos públicos y fundaciones o asociaciones legalmente reconocidas distintas a las anteriormente señaladas si se han organizado para esas mismas finalidades.
- Las transferencias gratuitas a movimientos y partidos políticos.
- Las indemnizaciones recibidas a través de seguros sobre la vida.

Asimismo, con arreglo al artículo 12, no comprenden el activo hereditario bienes tales como los títulos de deuda pública (bonos del tesoro, por ejemplo), los vehículos registrados en el Registro Público de Vehículos, los bienes culturales (de acuerdo con la definición y condicionantes del artículo 13 del mismo texto legal), las acciones y títulos nominativos a nombre del difunto vendidos antes de las sucesión mediante acto auténtico o cesión autenticada, algunas de las indemnizaciones previstas en el Código Civil italiano, entre otros.

Por lo referente a las **franquicias y los tipos impositivos aplicables** (una vez aplicada la franquicia, si la hubiere) éstas son los siguientes, de acuerdo con el artículo 7:

**Tabla 5: Franquicias aplicables en *l'imposta sulle successioni e donazioni***

Parentesco respecto al donatario / causante	Franquicia	Tipo impositivo aplicable
Cónyuge y descendientes directos (hijos o nietos)	1.000.000 €	4% sobre el exceso a la franquicia.
Hermanos	100.000 €	6% sobre el exceso a la franquicia.
Otros familiares por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el tercer grado.	(sin franquicia)	6%

Demás sujetos (no familiares)	(sin franquicia)	8%
-------------------------------	------------------	----

Fuente: elaboración propia

Cabe resaltar, asimismo, una particularidad relevante en cuanto a la protección dispensada a beneficiarios de dichas transmisiones que tengan una discapacidad grave reconocida con arreglo al artículo 3.3 Ley 104/1992, de 5 de febrero, pues a ellos se les concede una franquicia específica de 1.500.000 €.

### 2.3. Cálculo de la cuota a ingresar

En primer lugar, se debe **valorar el total de los bienes y derechos transmitidos *mortis causa* o *inter vivos***, utilizando siempre, como criterio general, el valor de mercado, si bien en ciertos supuestos, como en el caso de los bienes inmuebles, la ley permite utilizar valores catastrales actualizados. Estos bienes que deben valorarse incluye tanto bienes muebles (objetos de valor, vehículos, etc.), como inmuebles (casas, terrenos), y derechos patrimoniales (acciones, títulos de deuda, etc), si bien pueden variar dependiendo de las exenciones o franquicias aplicables con posterioridad. Para la correcta valoración de los bienes y derechos transmitidos, se deben seguir las reglas previstas en el Decreto Legislativo nº 364, de 31 de octubre de 1990 y, en particular, los artículos 14 a 19, que especifica el modo de valorar económicamente, por ejemplo, entre otros, los bienes inmuebles y los derechos reales sobre inmuebles, las empresas, los planes de pensiones, etc.

Una vez realizada esta valoración, deberá **deducirse de la masa hereditaria o donada las deudas y cargas existentes** a la fecha del fallecimiento o de la transmisión, siempre que estén debidamente documentadas y justificadas de forma fehaciente, a fin de que pueda probarse su existencia. Entre estas deudas y cargas se incluyen, entre otras: los gastos de conservación de los bienes (en caso de donaciones o herencias de bienes de alto valor), gastos funerarios en las sucesiones, deudas personales del difunto, o cargas sobre los bienes recibidos en donación o en herencia.



En este punto, cabe resaltar que en caso de **pluralidad de herederos o donatarios**, la masa hereditaria neta o la masa donada neta deberá distribuirse entre estos sujetos, según los términos establecidos en el acuerdo de donación o según la voluntad del difunto (si existiera testamento) o de acuerdo con las reglas de las sucesión intestada (si no existiera testamento).

Por último, debe aplicarse la franquicia personal correspondiente a cada beneficiario (en función del parentesco y de si padece de alguna discapacidad) el sistema italiano ofrece un amplio abanico de beneficios fiscales en función del grado de parentesco entre el transmitente (donante o causante) y el adquirente (donatario o heredero o legatario), con indiferencia de si dichas transmisiones son *inter vivos* o *mortis causa*.

Así, en resumen, para el cálculo de *l'Imposta Sulle Successioni e Donazioni* se debe proceder del modo siguiente:

#### **Esquema 2: Cálculo de la cuota a ingresar en *l'Imposta Sulle Successioni e Donazioni***

<p style="text-align: center;"><b><i>Valor total de los bienes y derechos transmitidos</i></b></p> <p style="text-align: center;"><b><i>(-) Deudas y cargas</i></b></p> <p style="text-align: center;"><b><i>= Masa hereditaria o donada neta (distribuible en caso de pluralidad de herederos o donatarios)</i></b></p> <p style="text-align: center;"><b><i>(-) Franquicias personales</i></b></p> <p style="text-align: center;"><b><i>= Base imponible</i></b></p> <p style="text-align: center;"><b><i>x Tipo impositivo</i></b></p> <p style="text-align: center;"><b><i>= Cuota tributaria a ingresar</i></b></p>
--

Fuente: elaboración propia

## 2.4. Aspectos positivos y posibles críticas a la tributación de las donaciones y de las sucesiones en Italia

Si bien el sistema tributario italiano en cuanto al gravamen sobre las transmisiones a título gratuito *mortis causa* e *inter vivos* presentan numerosas ventajas que son convenientes de analizar, también existen aspectos que podrían ser objeto de reforma por tal de construir un sistema tributario más justo, progresivo y equitativo. A continuación, se extraen las principales conclusiones, a la vista de los escenarios casuísticos analizados en el *Anexo III*.

### 2.4.1. Aspectos positivos de la regulación de las transmisiones gratuitas en l'Imposta Sulle Successioni e Donazioni

Algunos de los aspectos más relevantes y positivos a destacar del sistema tributario italiano en cuanto a las transmisiones gratuitas son los que a continuación se exponen:

- **Protección del patrimonio familiar:** la existencia de franquicias elevadas y de tipos impositivos moderados, especialmente dentro del núcleo familiar más estricto, favorece y garantiza que la transmisión de bienes entre miembros de una familia, especialmente de padres a hijos, se realice sin cargas fiscales excesivas que la dificulten.
- **Simplicidad estructural del tributo:** el tributo, al utilizar tipos fijos y con pocos escalones en cuanto al parentesco, resulta sencillo de entender y, por tanto, de aplicar, en comparación con otros ordenamientos más complejos como el francés o el español.
- **Consideración de situaciones de vulnerabilidad personal:** la legislación italiana incorpora, en materia de sucesiones y donaciones, mecanismos de protección para personas con grave discapacidad, si bien ajustada a estrictos condicionantes y requisitos, favoreciendo con ello su inclusión y estabilidad patrimonial.
- **Tratamiento favorable de los bienes culturales:** Italia se caracteriza por ser uno de los países con las herencias culturales más ricas del mundo y, estos bienes, como

obras de arte, esculturas, edificaciones históricas, etc. están exentos del impuesto si son mantenidos dentro de la familia, favoreciendo la preservación del patrimonio cultural y evitando que dichos bienes se pierdan debido a su carga fiscal.

- **Previsibilidad fiscal:** la claridad normativa y la ausencia de escalas progresivas complejas de entender y de aplicar permite al contribuyente anticipar con facilidad el impacto tributario que tendrá la herencia o donación dada o recibida. Además, el proceso administrativo de declaración y liquidación del tributo es relativamente sencillo, con una declaración única y con asistencia a los contribuyentes.

#### 2.4.2. Posibles críticas a la regulación de las transmisiones gratuitas en *l'Imposta Sulle Successioni e Donazioni*

A pesar de las ventajas que ya se han señalado, la regulación italiana de las transmisiones gratuitas no está exenta de críticas:

- **Falta de progresividad:** la aplicación de tipos fijos, independientemente del valor de la herencia o de la donación, si bien facilita la previsibilidad fiscal, puede también considerarse una limitación en términos de equidad vertical, dado que no se establece una mayor carga para aquellos patrimonios que son más elevados.
- **Insuficiencia recaudatoria:** el escaso peso que constituye este impuesto en el marco del sistema tributario italiano y en comparación con otros países europeos puede plantear interrogantes en cuanto a si eso contribuye a la perpetuación de las desigualdades intergeneracionales en la distribución de la riqueza.
- **Disparidad entre el tratamiento fiscal de los herederos directos y los más lejanos:** una de las principales críticas al sistema fiscal italiano es la disparidad en el tratamiento tributario entre los herederos directos (padres e hijos) y los parientes más lejanos (como tío y sobrina), lo cual puede parecer, en términos fiscales, injusto, generando una percepción de trato excesivamente desigual y discriminatorio. Para ello, es conveniente consultar el *Anexo III* para comprender que esta disparidad puede suponer un desincentivo a la donación intergeneracional.



En resumen, *l'Imposta Sulle Successioni e Donazioni* en Italia tiene varias características positivas pero también negativas. Entre las positivas, destacan las generosas franquicias existentes entre los familiares más directos. Sin embargo, resulta una desventaja la disparidad en la carga tributaria con los herederos más lejanos. En este sentido, se podría considerar una revisión de las franquicias o una escala progresiva para mejorar la equidad de un sistema que, en general, aunque con las excepciones vistas, es equilibrado.

### 3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS DONACIONES Y DE LAS SUCESIONES EN FRANCIA: *DROIT DE DONATION* Y *DROIT DE SUCCESSION*

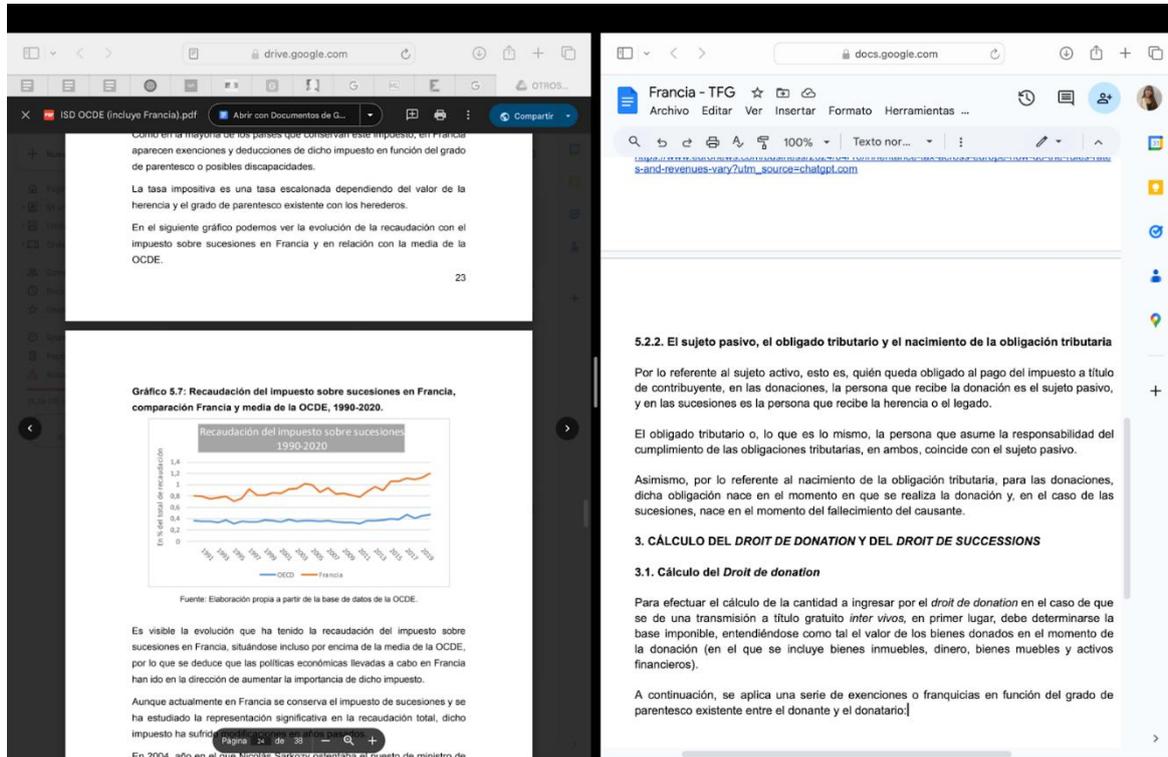
#### 3.1. Origen e impacto económico del *droit de donation* y del *droit de succession*

En Francia, las donaciones y las sucesiones tributan, respectivamente, por el *droit de donation* y por el *droit de succession*, funcionando ambos de forma similar y quedando ambos regulados por el *Code Général des Impôts*. Así, se grava la transmisión de bienes en vida, en el caso de las donaciones, o a la muerte del causante, en el caso de las sucesiones, y el importe se calcula en función de la relación entre el donante o causante y el beneficiario o heredero.

Los impuestos sobre sucesiones, en mayor medida y, en menor, también los de donaciones, surgieron en Francia allá por el siglo XVII, como un mecanismo para financiar el coste de las guerras y el gasto público. Con la entrada del Código Napoleónico, se consolidó un impuesto estructurado basado en la relación de parentesco entre las partes. A partir del siglo XX y XXI, se introdujeron tarifas y exenciones para tratar de equilibrar la recaudación fiscal, protegiendo así el núcleo familiar y tratando de conservar la transmisión empresarial en el seno de la propia familia.

A nivel de la OCDE, los ingresos generados por impuestos sobre sucesiones y donaciones, como porcentaje de los ingresos fiscales del país, en Francia, supusieron, en 2019, un 1.38% de dichos ingresos, cifra muy elevada sólo superada, en ese año, por Bélgica (1.48%). A modo ilustrativo, en la siguiente gráfica, se ilustra la evolución de la recaudación del impuesto de sucesiones en Francia en comparación con la media de la OCDE entre 1990-2020.

## Gráfica 1: Recaudación del impuesto sobre sucesiones en Francia. Comparación Francia y media de la OCDE. 1990-2020.



Fuente: Del Campo Gómez, B. *Análisis del impuesto de sucesiones en países de la OCDE* (p.24).

## 3.2. Principales características del tributo

### 3.2.1. El hecho imponible

Por lo referente al *Droit de donation*, el hecho imponible es la transferencia gratuita de bienes y derecho entre personas vivas incluyendo donaciones dinerarias, inmuebles, acciones empresariales u otro tipo de activos financieros.

En cuanto al *Droit de succession*, éste tributo grava la transmisión de bienes y derechos que se produce tras el fallecimiento de una persona. Así, los bienes heredados de una persona



fallecida están sujetos al impuesto, ya sean bienes inmuebles, muebles, dinero, activos financieros, derechos patrimoniales, etc.

En ambos casos, lo que es esencial, es que entre la persona que transmite - donante o causante, respectivamente - y la persona que se beneficia de dicha transmisión - donatario o heredero o legatario - no medie contraprestación alguna, esto es, que se trate de transmisiones gratuitas.

### **3.2.2. El sujeto pasivo, el obligado tributario y el nacimiento de la obligación tributaria**

Por lo referente al sujeto activo, esto es, quién queda obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, en las donaciones, la persona que recibe la donación es el sujeto pasivo, y en las sucesiones es la persona que recibe la herencia o el legado.

El obligado tributario o, lo que es lo mismo, la persona que asume la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en ambos, coincide con el sujeto pasivo.

Asimismo, por lo referente al nacimiento de la obligación tributaria, para las donaciones, dicha obligación nace en el momento en que se realiza la donación y, en el caso de las sucesiones, nace en el momento del fallecimiento del causante.

### **3.3. Cálculo de la cuota a ingresar**

#### **3.3.1. Cálculo del *droit de donation***

Una vez se han **valorado los bienes donados**, teniendo en cuenta reglas específicas en el caso de joyas u objetos de artes o de bienes donados en nuda propiedad, debe liquidarse el impuesto conforme a las normas previstas.

Para ello, se aplicarán las **reducciones fiscales** previstas legalmente - *abattements* -, disminuyendo la base imponible y, por tanto, la cuantía sobre la que se calcula después el

impuesto. Existen múltiples en función del grado de parentesco y, sin ánimo exhaustivo, se mencionan a continuación algunas relevantes:

**Tabla 6: Reducciones fiscales en el *droit de donation* en función del parentesco**

Circunstancia	Máxima reducción aplicable
Cónyuge	Hasta 80.724 euros.
Descendientes de primer grado (hijos)	Hasta 100.000 euros por cada progenitor.
Descendientes de segundo grado (nietos)	Hasta 31.865 euros por parte de cada abuelo.
Colaterales de segundo grado (hermanos)	Hasta 15.932 euros por cada hermano.
Entre colaterales de tercer grado (tío / sobrino)	Hasta 7.967 euros.
Entre personas sin parentesco directo	Hasta 1.594 euros.

Fuente: elaboración propia

Ahora bien, cabe resaltar que dichas reducciones fiscales se pueden utilizar únicamente una vez cada 15 años (y, transcurrido ese plazo, el donatario podrá volver a beneficiarse de él en una potencial nueva donación).

Adicionalmente, en Francia, existen otras reducciones específicas en función de que concurren circunstancias diversas. Entre otras, destacan las siguientes:

- Reducción en donaciones del activo empresarial y participaciones sociales (hasta el 75%)
- Reducción en donación de bienes agrícolas, para incentivar la transmisión y explotación agrícola.
- Reducción específica de 159.325 euros para personas con discapacidad para trabajar o estudiar.

Una vez aplicadas todas las reducciones fiscales aplicables, se obtiene la base imponible neta o líquida sobre la cual se calcula el impuesto de donaciones, según una **escala progresiva**, que varía según el grado de parentesco entre donante y donatario y la cantidad

recibida. A modo ilustrativo, a continuación, se exponen varios ejemplos de escalas impositivas, siendo algunos útiles después en el cálculo de los escenarios analizados:

**Tabla 7: Tipos impositivos en donaciones entre descendientes y ascendientes de primer grado (padre e hijo) y entre cónyuges en el *droit de donation***

Base imponible líquida (tras la reducción)	Tipo impositivo
Hasta 8.072 €	5%
De 8 073 € a 12 109 €	10%
De 12 110 € a 15 932 €	15%
De 15 933 € a 552 324 €	20%
De 552 325 € a 902 838 €	30%
De 902 839 € a 1 805 677 €	40%
Más de 1.805.677 €	45%

Fuente: elaboración propia

**Tabla 8: Tipos impositivos en donaciones entre colaterales de segundo grado (hermanos) en el *droit de donation***

Base imponible líquida (tras la reducción)	Tipo impositivo
Hasta 24.430 €	35%
Más de 24.430 €	45%

Fuente: elaboración propia

**Tabla 9: Tipos impositivos en donaciones entre colaterales de tercer grado (tío - sobrino) en el *droit de donation***

Base imponible líquida (tras la reducción)	Tipo impositivo
• (indiferente)	Tipo impositivo único del 55%

Fuente: elaboración propia

**Tabla 10: Tipos impositivos en donaciones entre personas sin parentesco directo en el *droit de donation***

Base imponible líquida (tras la reducción)	Tipo impositivo
• (indiferente)	Tipo impositivo único del 60%

Fuente: elaboración propia

A continuación, se permite una eventual **reducción en caso de mutilados de guerra o de donación de sociedades**, siempre que se cumplan unos requisitos concretos.

Finalmente, en base a todo lo anterior, se calcula la **cuota a ingresar** por dicha donación.

### 3.3.2. Cálculo del *droit de succession*

De forma análoga al *Droit de Donation*, el primer paso es valorar económicamente dichos bienes y, de ese valor, restar el pasivo - deudas - del causante, a fin de hallar el valor del caudal hereditario.

Igualmente, también existen reducciones aplicables en función del parentesco entre el causante y el heredero. Sin ánimo exhaustivo, se mencionan a continuación algunas relevantes:

**Tabla 11: Reducciones fiscales en el *droit de succession* en función del parentesco**

Circunstancia	Máxima reducción aplicable
Cónyuge o PAC (pareja estable o de hecho)	Exento de tributación.
Descendientes de primer grado (hijos)	Hasta 100.000 euros por cada progenitor.

Descendientes de segundo grado (nietos)	Hasta 1.594 euros por parte de cada abuelo (siempre que la madre o padre del heredero esté vivo/a).
Colaterales de segundo grado (hermanos)	Hasta 15.932 euros por cada hermano. Puede estar exento de toda tributación bajo unas circunstancias: haber convivido con el difunto durante los 5 años anteriores a la muerte; estar soltero, divorciado o viudo; tener más de 50 años o una discapacidad impositiva.
Entre colaterales de tercer grado (tío / sobrino)	Hasta 7.967 euros.
Entre personas sin parentesco directo	Hasta 1.594 euros.

Fuente: elaboración propia

Cabe mencionar, adicionalmente, que existen también reducciones específicas en función de circunstancias que nada tienen que ver con el parentesco, como es el caso del *de cuius* fallecido en acto de servicio o en actos terroristas, cuyos herederos estarán exentos de tributar por dicha herencia, o individuos con incapacidad, que obtendrán una reducción en la base imponible en función de su grado de discapacidad.

**Tabla 12: Tipos impositivos en donaciones entre descendientes y ascendientes de primer grado (padre e hijo) y entre cónyuges en el *droit de succession***

Base imponible líquida (tras la reducción)	Tipo impositivo
Hasta 8.072 €	5%
De 8 073 € a 12 109 €	10%
De 12 110 € a 15 932 €	15%
De 15 933 € a 552 324 €	20%

De 552 325 € a 902 838 €	30%
De 902 839 € a 1 805 677 €	40%
Más de 1.805.677 €	45%

Fuente: elaboración propia

**Tabla 13: Tipos impositivos en donaciones entre colaterales de segundo grado (hermanos) en el *droit de succession***

Base imponible líquida (tras la reducción)	Tipo impositivo
Hasta 24.430 €	35%
Más de 24.430 €	45%

Fuente: elaboración propia

**Tabla 14: Tipos impositivos en donaciones entre colaterales de tercer grado (tío - sobrino) en el *droit de succession***

Base imponible líquida (tras la reducción)	Tipo impositivo
• (indiferente)	Tipo impositivo único del 55%

Fuente: elaboración propia

**Tabla 15: Tipos impositivos en donaciones entre personas sin parentesco directo en el *droit de succession***

Base imponible líquida (tras la reducción)	Tipo impositivo
• (indiferente)	Tipo impositivo único del 60%

Fuente: elaboración propia

**Esquema 3: Cálculo de la cuota a ingresar en *droit de donation* y en *droit de succession***

<i>Base imponible</i>
-----------------------

*(-) Reducciones*

*= Base imponible neta o líquida*

*x Tipos impositivos (variables en función de la base y del parentesco)*

*= Cuota a ingresar*

Fuente: elaboración propia

### **3.4. Aspectos positivos y posibles críticas a la tributación de las donaciones y de las sucesiones en Francia**

La regulación de *droit de donation*, para transmisiones gratuitas *inter vivos*, y del *droit de succession*, para transmisiones gratuitas *mortis causa*, en Francia, tiene tanto aspectos positivos como críticas. A continuación, se extraen las principales conclusiones obtenidas a la luz del análisis de los escenarios del *Anexo IV*.

#### **3.4.1. Aspectos positivos de la regulación de las transmisiones gratuitas en el *droit de donation* y en el *droit de succession***

Son varios los puntos positivos en la regulación del *droit de donation* y del *droit de succession* que se pueden tener en cuenta a la hora de elaborar un sistema impositivo más justo en cuanto a las transmisiones a título gratuito. Entre otros, destacan los siguientes aspectos:

- **Reducciones en la base imponible:** el sistema impositivo francés contempla una serie de generosas reducciones de la base imponible en función del grado de parentesco, que es especialmente beneficioso para herederos directos (cónyuges y parientes de primer grado).
- **Temporalidad en las reducciones:** el hecho de permitir que la reducción de la base imponible se aplique cada 15 años otorga cierta flexibilidad, lo cual permite una

planificación patrimonial a largo plazo, facilitando con ello la transmisión de bienes sin una carga fiscal inmediata y gravosa.

- **Sistema progresivo:** la existencia de distintos tramos en función de la base imponible neta o líquida y en función del parentesco permite una tributación más justa acorde con las circunstancias económicas y personales de cada transmisión patrimonial gratuita.

### 3.4.2. Posibles críticas a la regulación de las transmisiones gratuitas en el *droit de donation* y el *droit de succession*

Sin embargo, también hay algunos elementos que provocan que la percepción del sistema impositivo francés en cuanto a las transmisiones gratuitas, *inter vivos* y *mortis causa*, sea no ser un modelo justo o equitativo. Ello se soporta, entre otros, bajo los siguientes argumentos:

- **Alta carga fiscal para los herederos más distantes:** en observancia con los escenarios analizados, la tributación del tío - sobrina dista mucho de la del padre - hijo debido a la existencia de un tipo impositivo único y de reducciones en la base imponible notablemente distantes e, incluso, quizá, desproporcionadas, haciendo que para los herederos que no tienen una relación directa y cercana la carga fiscal sea excesivamente alta, desincentivando con ello la donación o herencia intergeneracional.
- **Complejidad en la aplicación:** pese al enfoque progresivo y reduccionista en función del grado de parentesco, la complejidad de las normas impositivas francesas puede llegar a generar confusión, provocando que el sujeto pasivo o el obligado tributario no sepan con certeza cómo y cuánto deberán tributar por dicha herencia o donación, lo cual dificulta la planificación fiscal.

Por tanto, el grado de parentesco tiene un impacto significativo y muy notorio en la tributación de las transmisiones gratuitas en Francia, lo cual supone un obvio beneficio para aquellos familiares más cercanos en grado. Sin embargo, familiares más distantes, aunque



también miembros de la familia y con los que, en ocasiones, el trato personal es frecuente, sostienen una carga impositiva mucho más elevada y desproporcionada aún con una base imponible idéntica.

## 4. LA TRIBUTACIÓN DE LAS DONACIONES Y DE LAS SUCESIONES EN PORTUGAL: EL *IMPOSTO DO SELO*

### 4.1. Origen e impacto económico del *Imposto do Selo*

En el sistema impositivo portugués contemporáneo no existe un impuesto análogo al Impuesto de Sucesiones y Donaciones español. Anteriormente, las transmisiones a título gratuito *mortis causa* tributaban por un impuesto de sucesiones que, en mayor o menor medida, tenía grandes parecidos con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones español. A partir de la abolición de dicho impuesto de sucesiones portugués el 1 de enero de 2004, todos los miembros del núcleo familiar - entendiendo como tal el formado por el cónyuge, los hijos, los nietos, los padres y los abuelos, esto es, los parientes de grado más próximo - están exentos del Impuesto sobre transmisiones gratuitas por donación y herencia, quedando el resto de herederos o donatarios sujetos a una tributación equivalente al 10% en el *Imposto do Selo*.

El *Imposto do Selo*, nacido a finales de 1660, es el impuesto más antiguo del sistema fiscal portugués, si bien con la reforma acontecida en el año 2000, se remodeló profundamente la estructura normativa del impuesto. Siendo cierto que el *Imposto do Selo* tiene como correlativo español el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), el *Imposto do Selo* comprende también el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) español - este último, de mayor complejidad en la comprensión y en la liquidación del mismo que en el caso portugués - y tasas sobre el juego.

En 2022, Portugal recaudó, aproximadamente, 87.100 millones de euros en ingresos fiscales totales. De esta cantidad, el *Imposto do Selo* aportó 1.967 millones de euros a las arcas públicas, lo cual representa aproximadamente un 2,26% del total. Sin embargo, dentro del propio *Imposto do Selo*, la recaudación referente a las sucesiones y las donaciones fue prácticamente nula, por las grandes exenciones establecidas en su propia configuración impositiva. Si bien en comparación con la recaudación del IVA o del *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (IRS, análogo al IRPF español) puede parecer una cantidad poco significativa, lo cierto es que, dentro de los impuestos indirectos, el *Imposto do Selo* es relevante dada la gran variedad de hechos que se encuentran a él sujetos, y de

ello es prueba el hecho de que el impuesto ha mostrado un crecimiento constante en términos recaudatorios.

## 4.2. Principales características del tributo

### 4.2.1. El hecho imponible

El *Imposto do Selo* está regulado en el *Código do Imposto do Selo (CIS)* aprobado por el Decreto-Lei nº 150/99, de 11 de mayo. En su artículo 1, en el que se establece la incidencia objetiva del tributo, se establece que el mencionado impuesto se aplica a todos los actos, contratos, documentos, títulos, papeles y otros hechos o situaciones jurídicas previstas en la *Tabela Geral do Imposto do Selo*, incluyendo, y esto es lo que resulta relevante a efectos de este análisis, las transmisiones gratuitas de bienes, ya sea por donación o herencia, que estén sujetas y no exentas de IVA. Concretamente, se consideran transmisiones gratuitas, de acuerdo con el apartado 1.2 de la tabla general del CIS y, por tanto, quedan **sujetas** al impuesto, la adquisición de, entre otros (artículo 1.3 CIS):

- Derechos de propiedad o figuras parciales de ese derecho sobre bienes inmuebles, incluyendo la adquisición por usucapión.
- Bienes muebles sujetos a registro, matrícula o inscripción.
- Las participaciones sociales, valores mobiliarios y derechos de crédito asociados, aunque se transmitan de forma autónoma, títulos y certificados de deuda pública, así como valores monetarios, aunque sean objeto de depósito en cuentas bancarias.
- Establecimientos comerciales, industriales o agrícolas.
- Derechos de propiedad industrial, derechos de autor y derechos conexos.

Por el contrario, algunas transmisiones gratuitas **no están sujetas** al impuesto. Son las siguientes (artículo 1.5 CIS), entre otras:

- Las donaciones realizadas en los términos de la Ley de Mecenazgo.
- Las donaciones según los usos sociales de bienes o valores no incluidos en los párrafos anteriores, hasta el importe de 500 euros.
- Las transmisiones a favor de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque estén exentos de él.

- Los bienes de uso personal o doméstico.
- Las donaciones entre cónyuges y pareja de hecho, descendientes o ascendientes hasta el importe de 5.000 euros.

Finalmente, cabe destacar que algunas circunstancias se benefician de la **exención** (artículo 6 CIS) del *Imposto do Selo*, siempre condicionado a la verificación de la concurrencia de ciertos requisitos. A modo ilustrativo, se expone como ejemplo la adquisición onerosa de la primera residencia como vivienda propia y permanente de una persona de hasta 35 años y hasta el límite de 316.772 euros. En el ámbito de las transmisiones gratuitas, quedan exentas las transmisiones de bienes gratuitas realizadas al cónyuge o pareja de hecho, descendientes o ascendientes.

Por lo referente a la territorialidad del impuesto, el *Imposto do Selo* se aplica a todos los hechos que se incluyen como hecho imponible (artículo 1 CIS) ocurridos en territorio nacional. Ahora bien, determinados actos acaecidos fuera del territorio portugués quedan, en ocasiones, también sujetos a gravamen. Por lo que respecta a las transmisiones gratuitas, el impuesto se devenga siempre que los bienes estén situados en territorio nacional.

#### 4.2.2. El sujeto pasivo, el obligado tributario y el nacimiento de la obligación tributaria

Dada la variedad de circunstancias incluidas en el ámbito objetivo del impuesto, son múltiples los **sujetos pasivos** obligados (por ejemplo, entre otros, son los notarios, las entidades de crédito, etc.). Sin embargo, a efectos de las transmisiones a título gratuito, quedan obligados por el *Imposto do Selo*, de acuerdo con el artículo 2.2 CIS:

- En las sucesiones *mortis causa*, el impuesto se adeuda por la herencia que se recibe, y queda obligado a él el “cabeza de familia” y los legatarios, si hubiere.
- En transmisiones gratuitas *inter vivos*, incluida la adquisición por usucapión, el impuesto es adeudado por los respectivos beneficiarios o adquirentes de los bienes.

En relación con esto, queda obligado por el *Imposto do Selo* y es el **responsable tributario**, en virtud del artículo 3 CIS - en el sentido de que es quien debe hacerse cargo de cumplir con el pago y las obligaciones materiales y formales derivados del tributo - los titulares del

interés económico en las situaciones mencionadas en el artículo 1 CIS. En caso de que el interés económico sea común a varios sujetos, la carga del impuesto se reparte proporcionalmente entre todos ellos.

La obligación tributaria, de acuerdo con el artículo 5 CIS, **nace** en momentos muy diversos en función de la naturaleza del hecho imponible. En el caso de las sucesiones por causa de muerte, la obligación tributaria nace en la fecha de apertura de la sucesión. La liquidación del impuesto sobre transmisiones gratuitas recae sobre los servicios centrales de la Direcção Geral dos Impostos (DGCI), en virtud del artículo 25 CIS.

### **4.3. Cálculo de la cuota a ingresar**

Con arreglo al artículo 9 CIS, el valor tributario del impuesto es el que resulta de aplicar el porcentaje representado en la Tabla General del impuesto. Tal y como se establece en la *Tabela Geral do Imposto do Selo*, el apartado 1, relativo a las adquisiciones de bienes, incluye, como subapartado 1.2, la adquisición gratuita de bienes incluso los adquiridos por usucapión, que queda sujeta a un tipo impositivo del 10%.

Así, tomando en consideración la exención subjetiva recogida en el artículo 6 CIS, que establece que están exentos del *Imposto do Selo* el cónyuge o pareja estable, descendientes y ascendientes en las transmisiones gratuitas sujetas al porcentaje establecido en el apartado 1.2 de la Tabla General del Impuesto, en el resto de casos, cuando no se acredite ésta circunstancia de parentesco, las transmisiones gratuitas tributarán en un 10% sobre el valor de las mismas.

Para una mejor ilustración comprensión del cálculo del *Imposto do Selo* y su aplicación en distintos supuestos, se recomienda consultar el *Anexo V*, en el cual se desglosa detalladamente el procedimiento a través de los tres escenarios analizados, para poder visualizar de manera práctica el funcionamiento del modelo impositivo portugués en las transmisiones gratuitas y poder compararlo con los demás sistemas impositivos objeto de análisis.

#### Esquema 4: Cálculo de la cuota a ingresar en el Imposto do Selo

<p><i>Base imponible</i></p> <p><i>x Tipo impositivo (0% o 10%)</i></p> <p><i>= Cuota a ingresar</i></p>
--

Fuente: elaboración propia

#### 4.4. Aspectos positivos y posibles críticas a la tributación de las donaciones y de las sucesiones en Portugal

La regulación del *Imposto do Selo* por lo que respecta a las adquisiciones gratuitas - herencias y donaciones - en Portugal tiene tanto aspectos positivos como críticas. A continuación, sin ánimo exhaustivo, se extraen las principales conclusiones obtenidas tras el análisis de los escenarios del *Anexo V*.

##### 4.4.1. Aspectos positivos de la regulación de las transmisiones gratuitas en el *Imposto do Selo*

Son varios los puntos a destacar y que pueden funcionar, a modo de ejemplo positivo y replicativo, para elaborar un gravamen más justo y proporcionado en otros territorios:

- **Exención para los familiares directos:** la exención total para los cónyuges, descendientes y ascendientes más próximos reduce la carga fiscal en la transmisión del patrimonio familiar. Esto facilita la continuidad de los bienes dentro del núcleo familiar, evitando con ello penalizar la transferencia de riquezas entre generaciones.
- **Existencia de una tasa única y predecible para el resto de beneficiarios:** para otros beneficiarios que no se hallen dentro del núcleo familiar, el *Imposto do Selo* aplica una tasa única del 10% para beneficiarios no directos (entre los que se encuentran, por ejemplo, los hermanos, los sobrinos, amigos, primos, etc.). Esto

hace que el sistema no sólo sea más claro y predecible sino también más sencillo, con la imposición de un tipo proporcional único en lugar de un sistema progresivo, que tiende a ser más complejo e incomprensible. De hecho, ha sido objetivo constante del legislador portugués la introducción de mejoras para lograr una mayor simplicidad y eficiencia en la gestión del tributo (muestra de ello es que, por ejemplo, en las transmisiones gratuitas *mortis causa*, la base imponible ya no es la cuota de cada heredero sino, con ánimo de simplificar, la masa hereditaria en su totalidad).

- **Tratamiento especial para algunas entidades e instituciones:** la existencia de donaciones a entidades sin ánimo de lucro o instituciones de utilidad pública, tal y como se recoge en el artículo 6 CIS, relativo a las exenciones subjetivas, promueve la filantropía y el apoyo social.

#### 4.4.2. Posibles críticas a la regulación de las transmisiones gratuitas en el *Imposto do Selo*

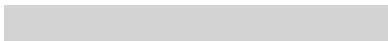
Sin embargo, y a pesar de lo anterior, algunos aspectos de la regulación de las transmisiones gratuitas en el *Imposto do Selo* deberían ser objeto de revisión y de posibles reformas, a fin y efecto de lograr un sistema impositivo más equitativo. Entre otras, son las siguientes:

- **Desproporción en la carga fiscal para familiares no directos:** si bien la exención para los familiares directos se considera un punto loable a destacar, la tasa única del 10% para familiares no directos y para otros beneficiarios, que en ocasiones puede distar únicamente de un grado generacional respecto a los sujetos que están exentos, puede resultar elevada y excesiva, especialmente en herencias de bienes inmuebles. De hecho, resulta especialmente relevante que las transmisiones gratuitas entre hermanos no se encuentren exentas de tributación en el impuesto. Ello puede incentivar la implementación de estrategias de evasión fiscal, como la simulación de compraventas, para eludir la tributación.
- **Falta de progresividad en el impuesto:** a diferencia de otros sistemas fiscales como el español, que aplica tasas progresivas en función del valor heredado o donado, en

Portugal, la tasa del 10% se aplica en todas las situaciones, independientemente de si la persona que recibe o hereda gratuitamente lo hace de un pequeño o gran patrimonio. Esto puede generar una carga desproporcionada e intolerable para quienes heredan bienes de menor valor. En este sentido, quizá, sería conveniente introducir una mínima progresividad impositiva, sujetando, con ello, a gravamen, todas las adquisiciones *inter vivos* y *mortis causa* gratuitas, aunque con mínimos exentos elevados entre los familiares más cercanos.

- **Heterogeneidad en el hecho imponible:** el *Imposto do Selo* es un tributo excesivamente amplio que no afecta únicamente a herencias y donaciones sino que también grava préstamos, contratos, seguros, documentos notariales, operaciones financieras, etc. Así, este impuesto indirecto, se ha convertido en un mecanismo útil para aumentar la recaudación del Estado, aunque de manera poco equitativa y sin, al parecer, un criterio claro y equitativo.

Por lo tanto, en vista de lo anterior, un sistema progresivo en la tributación de las adquisiciones de bienes gratuitas en el *Imposto do Selo* beneficiaría a quienes heredan o adquieren gratuitamente una cantidad inferior y las reducciones para familiares cercanos (por ejemplo, para parientes colaterales hasta el cuarto grado), junto con la exención para los familiares más directos ya existente haría que la percepción del impuesto fuera más justa, equitativa y menos arbitraria que en la actualidad.



## 5. CONCLUSIONES

El presente trabajo, *Tributación de las donaciones y de las sucesiones: un estudio de derecho comparado entre España, Italia, Francia y Portugal*, ha desarrollado un análisis comparativo, en términos cuantitativos y cualitativos, de la fiscalidad de las transmisiones *inter vivos* y *mortis causa* en los cuatro países europeos objeto de estudio. Así, el objetivo ha sido identificar, una vez habiéndose expuesto la normativa del tributo y cómo hallar la cuota a ingresar, los puntos fuertes y débiles de los diferentes sistemas tributarios, con especial atención, como es evidente, en el sistema español, con su Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a fin de poder valorar diferentes propuestas de mejora que garanticen una mayor equidad y funcionalidad fiscal, en el marco de un sistema tributario justo y equitativo. Por tanto, a lo largo del trabajo, se ha contrastado la normativa, el diseño técnico del tributo, su aplicación práctica y el impacto económico de cada tributo en cada país, complementando el análisis teórico con casos prácticos que ilustran, de forma cuantitativa, las diferencias existentes entre los modelos. De este modo, a continuación, se enumeran los principales hallazgos obtenidos tras el estudio normativo y cuantitativo (para una síntesis de los resultados cuantitativos clave obtenidos en esta investigación, obsérvese el *Anexo VI*).

En primer lugar, sorprende la **gran disparidad entre los sistemas tributarios europeos analizados**. Si bien, inicialmente, se pretendía estudiar las diferencias entre los sistemas tributarios europeos analizados, en ningún momento pensé que las diferencias llegaran a ser tan significativas cuando los países seleccionados eran países todos pertenecientes a la Unión Europea y a la OCDE, geográficamente cercanos, con una tradición jurídica similar y con aspectos culturales, sociales y económicos semejantes.

Sin embargo, el estudio ha revelado una importante diversidad en los modelos de tributación de las adquisiciones gratuitas, tanto *inter vivos* como *mortis causa*, en cuanto a los tipos impositivos aplicables, las reducciones y las franquicias existentes en algunos países.

Esta disparidad podría llegar a responder a factores culturales y políticos más profundos, lo cual demuestra que no existe un único modelo ideal y, por tanto, no se pueden hacer afirmaciones generalistas sobre cómo mejorar cualquier modelo tributario sino que cada Estado, a la luz de su realidad socioeconómica, debe adaptar el tributo. Estas diferencias,

no obstante, sí que evidencian que hay ciertos aspectos concretos, como la progresividad del tributo, que puede hacer que el impuesto sea más eficiente y equitativo si se extrapola a otros modelos.

En segundo lugar, el **sistema español ha destacado por su excesiva complejidad normativa**, derivada de una coexistencia, no siempre convergente y coherente, entre la normativa estatal y la autonómica, dado que las Comunidades Autónomas gozan de competencias muy amplias, lo cual se traduce en **importantes desigualdades territoriales**, no solamente en términos normativos, sino también en términos autonómicos. Las bonificaciones pueden alcanzar, en algunas Comunidades Autónomas, hasta el 99% y ser casi inexistentes en otras, generando con ello un fuerte sentimiento de injusticia social, dado que los contribuyentes, todos nacionales del mismo país, sienten como otros territorios perciben beneficios de forma injustificada.

Esta situación vulnera potencialmente el principio de igualdad tributaria y de capacidad económica, pues dos contribuyentes, con idénticas circunstancias (misma edad, misma cantidad recibida por herencia, mismo patrimonio preexistente y mismo vínculo de parentesco), tributará de forma distinta en función del territorio en que se halle. Ello, entonces, fomenta estrategias de planificación fiscal y de deslocalización patrimonial. No obstante, las importantes bonificaciones existentes en algunas partes del territorio español resultan muy favorables para un tributo que es percibido con tanta reticencia social, por lo que resultaría conveniente extenderlas en aquellos territorios en los que no existen en la actualidad, al menos, por lo que respecta al núcleo familiar más directo, como son los familiares en primer grado de parentesco.

**Italia**, a diferencia de España, ha optado por un **tributo de estructura sencilla**, lo cual facilita la aplicación y el conocimiento por parte de la población en general. La fijación de **tipos impositivos fijos no progresivos y de franquicias elevadas** para parientes cercanos permite una transmisión cómoda y fluida del patrimonio familiar entre generaciones. Sin embargo, esto ha mermado la recaudación del tributo, si bien ha aumentado la aceptación social del mismo. La lección que España puede aprender de Italia es la simplificación de la normativa, lo cual beneficia al cumplimiento adecuado del tributo, aumentando la transparencia y el conocimiento por parte del ciudadano medio. Asimismo, la reducción de la carga tributaria respecto a los herederos más directos (como en los descendientes de

primer grado), respeta, mucho más de lo que lo hace el sistema español, el principio de capacidad económica.

En tercer lugar, si bien inicialmente el **sistema tributario francés** por lo referente a la imposición en las transmisiones gratuitas puede resultar excesivamente gravoso, pues es un modelo tributario mucho más progresivo que el Italiano, se establecen **franquicias periódicas** (cada 15 años), lo cual permite la **planificación fiscal con antelación** de las donaciones y de las sucesiones, basándose en criterios de racionalidad fiscal. Además, se protege con reducciones específicas a colectivos vulnerables, como discapacitados o a fallecidos en actos de servicio o en actos terroristas, o la transmisión de empresas familiares.

Por tanto, aunque el sistema francés es técnica y normativamente complejo, en la práctica, ofrece una estructura mucho más racional que el sistema tributario español, con una mayor coherencia recaudatoria, en tanto que su normativa es clara y coherente en su conjunto. Una vez más, este sistema protege las transmisiones dentro del núcleo familiar más directo, si bien una vez se traspasa esta frontera, la cuota a ingresar aumenta de un modo muy significativo. Sin embargo, quizá las franquicias entre el núcleo familiar más cercano son escasas, pudiéndose elevar, dado que es el país que, en transmisiones entre familiares de primer grado, más gravamen impone. Además, las franquicias existentes no son porcentuales ni se aplican en función del patrimonio preexistente, por lo que son franquicias que benefician, en mayor medida, a quienes heredan cuantías más pequeñas, en detrimento de las grandes herencias, que prácticamente no se ven beneficiadas por las franquicias.

El **modelo tributario portugués**, por lo referente a la imposición de las transmisiones gratuitas es, de lejos, **el modelo más sencillo** de analizar. Asimismo, el modelo portugués **ha eliminado, de facto, el gravamen sobre las sucesiones y las donaciones dentro del núcleo familiar más cercano**, limitándose a gravar, mediante el *Imposto do Selo*, las transmisiones entre parientes más lejanos o sin vínculo de parentesco, siendo la recaudación por este tributo, entonces, mínima. Por tanto, Portugal apuesta fuertemente por favorecer la transmisión intergeneracional del patrimonio, si bien, para ello, ha de renunciar a la función redistributiva del tributo, lo cual, en España, sería debatible, en términos de equidad social.

En consecuencia, a partir del análisis comparado y de las deficiencias detectadas, se proponen, a continuación las siguientes reformas para lograr un sistema más justo, transparente y eficaz para España.

Sería conveniente **revisar la progresividad excesiva** en los tipos impositivos actuales. Los tramos actuales generan saltos desproporcionados que agravan la carga fiscal. Introduciendo una escala progresividad, pero más lineal o menos abrupta, inspirada en, por ejemplo, la de Francia o la de Italia, permitiría un sistema más equitativo y adecuado en relación con la capacidad económica de cada contribuyente, mejorando con ello la percepción social frente al tributo.

Asimismo, las diferencias autonómicas en términos cuantitativos, como ya se ha visto, son muy significativas. Para ello, debería establecerse una **base común mínima a nivel estatal que fuera más generosa**, especialmente en lo relativo a las transmisiones dentro del grupo I y II (cónyuges y descendientes o ascendientes cercanos) pero, eso sí, estableciendo límites inferiores y superiores armonizados para las Comunidades Autónomas, con el fin de que sigan conservando su autonomía normativa frente al tributo. Con ello, se reduciría la desigualdad territorial, evitando así la competencia fiscal entre regiones, la cual no es, desde luego, beneficiosa. Por otro lado, las generosas bonificaciones para los parientes más cercanos deberían extenderse a aquellos territorios en los que no existen o en los que son sorprendentemente bajas.

La normativa española del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es, de lejos, la más compleja de entre los países analizados en este estudio. Sería conveniente la **simplificación de los procedimientos de cálculos** para facilitar el cumplimiento voluntario del tributo y la comprensión del mismo por parte de los ciudadanos, para que los mismos puedan prever, con antelación, cuál será la cuota a ingresar.

La **creación de franquicias altas**, alternativamente, en defecto de bonificaciones, para el núcleo familiar más directo podría ayudar a preservar el patrimonio familiar, a la luz de otras experiencias europeas, evitando litigios innecesarios en un contexto ya complicado como es el fallecimiento de un ser querido. Por tanto, podría establecerse una franquicia personal de, por ejemplo, 250.000 € para hijos y cónyuges.

Como ya se avanzó en la introducción, este trabajo, por razones de enfoque y de brevedad académica, ha limitado su análisis al contexto europeo. No obstante, hubiese sido de gran interés incluir el análisis de otros modelos extracomunitarios, especialmente, el sistema norteamericano, con un tratamiento fiscal radicalmente distinto. Otra línea de investigación, dentro del mismo tema, hubiese sido explorar el impacto sociológico del impuesto cuando se modifican las bonificaciones, así como la interacción del tributo con otros ya existentes, como el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Grandes Fortunas o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, resultaría extremadamente útil realizar un análisis, en términos cuantitativos, del óptimo de recaudación del tributo. De igual modo que se ha hecho con otros tributos, como con el Impuesto sobre el Valor Añadido, resultaría conveniente estudiar, a la luz de unos porcentajes de gravamen determinados, cuál es el punto óptimo de recaudación (teniendo en cuenta factores tales como que, a mayor imposición, mayor deslocalización fiscal y fraude, entre otros).

Por lo que se refiere a la hipótesis de partida de este trabajo, esta ha sido confirmada: si bien el sistema tributario español, por lo referente al gravamen de las adquisiciones gratuitas, es funcional y conceptualmente correcto y coherente, éste presenta importantes deficiencias en cuanto a su aplicación práctica. Estas carencias afectan, directamente y significativamente, al principio de capacidad económica, generando desigualdades territoriales, desconfianza y desafección ciudadana. En consecuencia, es necesaria una reforma estructural que combine la eficiencia recaudatoria con una mayor justicia fiscal y una simplificación normativa.

A través de la elaboración del presente trabajo, he podido profundizar en el conocimiento técnico del Derecho Tributario desde una perspectiva distinta y, hasta el momento, desconocida para mí: la del derecho comparado. Asimismo, he podido desarrollar una visión crítica y comparativa frente a los diferentes modelos fiscales europeos, identificando qué elementos estructurales son los que determinan que un sistema tributario sea más justo o equitativo, y a entender cómo influyen las decisiones legislativas en la percepción social de los tributos. Adicionalmente, este estudio me ha brindado la oportunidad de explorar cómo ciertos principios constitucionales, como el principio de capacidad económica, puede verse comprometido, en la práctica, si no se garantiza una aplicación coherente y territorialmente equilibrada del tributo. En definitiva, esta experiencia me ha permitido poder integrar teoría, normativa y realidad práctica, despertando en mí un interés aún mayor por el derecho



tributario y su potencial transformador para construir una sociedad más justa en términos fiscales.

## BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA

### I. Fuentes jurídicas

Cataluña. Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. (BOE en línea núm.165, de 8 de julio de 2010). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10829>. Consultado el 11 de febrero de 2025.

España. Constitución Española. (BOE en línea núm. 311, de 29 de diciembre 1978). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>. Consultado el 10 de febrero de 2025.

España. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE en línea núm. 303, de 19 de diciembre de 1987). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141> Consultado el 22 de febrero de 2025.

España. Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE en línea núm.275, de 16 de noviembre de 1991). <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-27678> Consultado el 24 de abril de 2025.

España. Ley 58/2003, General Tributaria (BOE en línea núm. 302, de 17 de diciembre de 2003). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> Consultado el 10 de febrero de 2025.

Francia. Code Général des impôts. Versión vigente a 1 de enero de 2025. (Consultado en línea en Legifrance) [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000006069577/2021-01-01/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2021-01-01/) Consultado el 20 de mayo de 2025.

Italia. Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346: Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni. (Consultado en línea en

Normattiva.it. <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:1990-10-31:346!vig>. Consultado el 3 de abril de 2025.

Italia. Legge 5 febbraio 1992, n. 104: Legge-quadro per l'assistenza, l'integrazione sociale e i diritti delle persone handicappate. (Consultado en línea en Normattiva.it). <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:1992-02-05:104!vig=2025-03-20> Consultado el 28 de abril de 2025.

Portugal. Código do Imposto do Selo (Consultado en línea en el Portal das Finanças) [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/selo/Pages/codigo-do-imposto-do-selo-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/selo/Pages/codigo-do-imposto-do-selo-indice.aspx) Consultado el 28 de abril de 2025.

## II. Fuentes bibliográficas

Beltrán Díaz, J. (2017). *Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. Universidad de Almería. [Online] <https://repositorio.ual.es/handle/10835/6627?show=full>. Consultado el 14 de abril de 2025.

De Albert, M. (2014). *Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* [Informe 8]. Foment del Treball Nacional. [Online] <https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/10/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones-1.pdf>. Consultado el 20 de mayo de 2025.

Del Campo Gómez, B (2023). *Análisis del impuesto de sucesiones en países de la OCDE*. Universidad de Valladolid. [Online] <https://uvadoc.uva.es/handle/10324/61515>. Consultado el 23 de marzo de 2025.

Enache, C. (2023, 24 julio). *Inheritance, Estate, and Gift Taxes in OECD Countries* | Tax Foundation. Tax Foundation. [Online] <https://taxfoundation.org/data/all/global/inheritance-estate-and-gift-taxes-oecd/>

Farella, C. (2024). *Successioni e donazioni transnazionali e conflitti impositivi tra stati: analisi dei rimedi esistente e prospettive di intervento in un quadro ancora incerto*.

Università degli studi di Milano-Bicocca. [Online]  
<https://boa.unimib.it/handle/10281/541561> Consultado el 4 de abril de 2025.

Frattola, E., & Galli, G. (2021). *Pro e contro dell'imposta su successioni e donazioni*. Università Cattolica del Sacro Cuore. [Online] <https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-archivio-studi-e-analisi-pro-e-contro-dell-imposta-su-successioni-e-donazioni> Consultado el 23 de mayo de 2025.

Martinez, M. (2025, 9 mayo). *El impuesto de sucesiones y donaciones en Madrid*. TaxScouts. [Online] <https://taxscouts.es/blog/impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-madrid/> Consultado el 15 de mayo de 2025.

*Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (2025, 1 mayo)*. Agencia Tributaria. [Online] <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones.html> Consultado el 20 de mayo de 2025.

OECD (2021). *Inheritance Taxation in OECD Countries* (no.28). OECD Tax Policy Studies.[Online] [https://www.oecd.org/en/publications/inheritance-taxation-in-oecd-countries\\_e2879a7d-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/inheritance-taxation-in-oecd-countries_e2879a7d-en.html). Consultado el 3 de marzo de 2025.

Panadero García, A. (2020). *Análisis comparativo del impuesto sobre sucesiones en las diferentes Comunidades Autónomas y respecto de la Unión Europea*. Universidad Pontificia Comillas. [Online] <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/40035/TFG-Panadero%20Garcia%2C%20Ana.pdf?sequence=1>. Consultado el 12 de mayo de 2025.  
 (pp. 9-39)

*Reducciones y base liquidable*. Agencia Tributaria de Cataluña. [Online] <https://atc.gencat.cat/es/tributs/isd/herencies/reduccions/> Consultado el 2 de mayo de 2025.

Rivera Ruiz, M. (2019). *La fiscalidad internacional de las sucesiones hereditarias*. Universidad de Valladolid. [Online]

[https://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/37069/TFG-D\\_00803.pdf?sequence=1](https://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/37069/TFG-D_00803.pdf?sequence=1)

Consultado el 13 de mayo de 2025.

Rozas Valdés, J. A. (2017). *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*. En L. M. Alonso González, M. Á. Collado Yurrita & S. Moreno González (Dirs.), *Manual de derecho tributario: Parte especial* (6.ª ed., pp. 339–368). Atelier Libros Jurídicos. Consultado el 28 de abril de 2025.

Sánchez Sánchez, E. (2015). *La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea*. Revista de Estudios Jurídicos no 15/2015, Universidad de Jaén. [Online] <https://ruja.ujaen.es/items/079b82cd-4607-4f94-9118-2f0b7678353b> Consultado el 3 de abril de 2025.

Swissinfo. (2023, 27 de abril). *La presión fiscal en Portugal alcanza récord del 36,4 % del PIB en 2022*. [Online] <https://www.swissinfo.ch/spa/la-presi%C3%B3n-fiscal-en-portugal-alcanza-r%C3%A9cord-del-36-4-del-pib-en-2022/48433732>. Consultado el 3 de marzo de 2025.

*Tarifa, coeficientes multiplicadores y cuota tributaria*. Agencia Tributaria de Cataluña. [Online] <https://atc.gencat.cat/es/tributs/isd/herencies/tarifa-coeficients-multiplcadors/>. Consultado el 2 de mayo de 2025.

Tescaro, M (2021). *La sucesión hereditaria del Estado en el Derecho italiano y en el Derecho español*. Università di Verona. Dialnet. [Online]. Consultado el 15 de marzo de 2025 (pp.12-15).

Yanatma, S. (2024, 16 de abril). *Inheritance tax across Europe: How do the rules, rates and revenues vary?* Euronews. [Online] <https://www.euronews.com/business/2024/04/16/inheritance-tax-across-europe-how-do-the-rules-rates-and-revenues-vary>. Consultado el 25 de abril de 2025.

(V.A.) *Herencia con bienes en Italia o en España*. Maluquer Advocats, S.C.P. [Online] <https://www.maluquerabogados.com/sites/default/files/2021->



[01/Herencia%20con%20bienes%20en%20Italia%20o%20en%20Espa%C3%B1a.pdf](#)

Consultado el 20 de marzo de 2025. (pp.1-3)

(V.A.) (2024). *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2024*. Consejo General de Economistas. [Online]

<https://economistas.es/Contenido/REAF/Informes/Panorama2024.pdf> . Consultado el 5 de mayo de 2025. (pp. 39-49).

### **III. Otros recursos consultados**

*Calculadora impuesto sucesiones*. [Online] <https://calculadorasucesiones.com/>. Consultado el 20 de mayo de 2025.

*Calculadora del Impuesto de Sucesiones en Cataluña*. (2025) Aherencias. [Online] <https://www.aherencias.es/calculaSucesionesCatalunya.php>. Consultado el 19 de abril de 2025.

*Calculadora del impuesto de sucesiones*. Comunidad de Madrid. [Online] <https://www.comunidad.madrid/info/servicios/atencion-contribuyente/calculadora-impuesto-sucesiones> Consultado el 20 de mayo de 2025.

## ANEXOS

### ANEXO I: ESCENARIOS DE ANÁLISIS

Con el objetivo de reforzar el análisis comparativo sobre la imposición en las adquisiciones gratuitas, *inter vivos* y *mortis causa*, en los distintos países de la Unión Europea analizados en este estudio, este Anexo presente el cálculo de la cuota a ingresar por el respectivo tributo existente en cada Estado en tres escenarios representativos. A través de estos supuestos, se pretende ilustrar cómo operan en la práctica los distintos sistemas fiscales en función de la relación entre el causante y el heredero, la edad de los sujetos implicados y el destino del patrimonio heredado.

Los escenarios han sido diseñados estratégicamente para evitar que posibles exenciones reduzcan la cuota a ingresar a cero, permitiendo así una comparación efectiva en términos cuantitativos entre los regímenes impositivos. Además, se han seleccionado perfiles con características diferenciadoras - tales como la edad, el parentesco y el destino del inmueble - con el fin de evaluar si dichos factores influyen en la carga fiscal mediante la aplicación de beneficios fiscales o, en su caso, si las hubiere, reducciones específicas.

Los dos supuestos a analizar en cada modelo impositivo son los siguientes:

- I. Un padre (65 años) dona o deja en herencia a su hijo (33 años) un capital de 800.000 euros.
- II. Un tío (70 años) dona o deja en herencia a su sobrina (30 años) un capital de 800.000 euros.

El análisis de estos casos permitirá extraer conclusiones sobre la progresividad, la neutralidad y la equidad de cada sistema impositivo, así como el impacto de posibles incentivos fiscales en función del grado de parentesco y del destino de los bienes heredados que, todo en suma, permitirán hacer valoraciones positivas y posibles críticas a los sistemas impositivos objeto de análisis en este estudio.



## ANEXO II: CÁLCULO DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS TRANSMISIONES GRATUITAS EN ESPAÑA

Dada la complejidad normativa del Impuesto de Sucesiones en España, se analizarán los dos escenarios objeto de estudio en tres ubicaciones diferentes: en Cataluña, que ha aprobado normativa propia singular y muy criticada por la doctrina y en la Comunidad Autónoma de Madrid.

### UBICACIÓN I: CATALUÑA

**Escenario I: Un padre (65 años) deja en herencia a su hijo (33 años) un capital de 800.000 euros. [Para realizar el cálculo, se estima el causahabiente tiene un patrimonio previo de 200.000 euros].**

Partiendo del valor de la herencia: 800.000 €. Estimándose que el ajuar doméstico es un 3%, la base imponible es de **824.000 €**.

Dado el grado de parentesco entre el causante / donante y el heredero / donatario (padre e hijo, primer grado por consanguinidad), nos encontramos dentro del Grupo II de parentesco (descendiente mayor de 21 años), puede aplicarse una reducción de 100.000 €, por tanto: **base liquidable = 824.000 € - 100.000 € (reducción) = 724.000 €**

Para obtener la **cuota íntegra**, se aplica la tarifa progresiva por escalones aprobada por Cataluña. En este caso:

Tramo I: Hasta 50.000 €

$50.000 \text{ €} \times 7\% = 3.500 \text{ €}$

Tramo II: De 50.000 € hasta 150.000 €

$100.000 \text{ €} \times 11\% = 11.000 \text{ €}$

Tramo III: De 150.000 € hasta 400.000€

$250.000 \text{ €} \times 17\% = 42.500 \text{ €}$



Tramo IV: De 400.000 € hasta 800.000€

$$324.000 \text{ €} \times 24\% = 77.760\text{€}$$

Por tanto, la cuota íntegra sería la suma de todos los tramos: **134.760 €**

Una vez obtenida la cuota íntegra, debemos hallar la **cuota tributaria**, a partir de los coeficientes multiplicadores. Dado que el patrimonio preexistente se ha fijado en 200.000 €, y la relación entre el causante y el causahabiente es del Grupo II, se aplica un coeficiente multiplicador de 1,00. Por tanto, la cuota tributaria será, igualmente, 134.760 €.

Finalmente, la **cuota a ingresar** será la resultante de aplicar las bonificaciones existentes en la Comunidad Autónoma. En este punto, no se sabe a qué se destinará la herencia en particular, lo cual dificulta aplicar estas bonificaciones. Según estimación (realizada a través de calculadora online), para estos datos, se aplicaría una bonificación media en la cuota del 46,22%, por tanto:

$$134.760 \text{ €} \times 46,22 \% = 62.286,07 \text{ € (importe bonificado)}$$

$$134.760 \text{ €} - 62.286,07 \text{ €} = \mathbf{72.473,93 \text{ € (cuota a ingresar)}}$$

**Escenario II: Un tío (70 años) deja en herencia a su sobrina (30 años) un capital de 800.000 euros. [Para realizar el cálculo, se estima el causahabiente tiene un patrimonio previo de 200.000 euros].**

Partiendo del valor de la herencia: 800.000 €. Estimándose que el ajuar doméstico es un 3%, la base imponible es de **824.000 €**.

Dado el grado de parentesco entre el causante / donante y el heredero / donatario (tío y sobrina, tercer grado colateral, nos encontramos dentro del Grupo III de parentesco), puede aplicarse una reducción de 8.000 €, por tanto: **base liquidable = 824.000 € - 8.000 € (reducción) = 816.000 €**

Para obtener la **cuota íntegra**, se aplica la tarifa progresiva por escalones aprobada por Cataluña. En este caso:



Tramo I: Hasta 50.000 €

$$50.000 \text{ €} \times 7\% = 3.500 \text{ €}$$

Tramo II: De 50.000 € hasta 150.000 €

$$100.000 \text{ €} \times 11\% = 11.000 \text{ €}$$

Tramo III: De 150.000 € hasta 400.000€

$$250.000 \text{ €} \times 17\% = 42.500 \text{ €}$$

Tramo IV: De 400.000 € hasta 800.000€

$$324.000 \text{ €} \times 24\% = 77.760 \text{ €}$$

Por tanto, la cuota íntegra sería la suma de todos los tramos: **158.120 €**

Una vez obtenida la cuota íntegra, debemos hallar la **cuota tributaria**, a partir de los coeficientes multiplicadores. Dado que el patrimonio preexistente se ha fijado en 200.000 €, y la relación entre el causante y el causahabiente es del Grupo III, se aplica un coeficiente multiplicador del 1,5882. Por tanto, la cuota tributaria será de **251.126,18 €**.

Finalmente, la **cuota a ingresar** será la resultante de aplicar las bonificaciones existentes en la Comunidad Autónoma. En este punto, no se sabe a qué se destinará la herencia en particular, lo cual dificulta aplicar estas bonificaciones. Según estimación (realizada a través de calculadora online), para estos datos, se aplicaría una bonificación media en la cuota del 0%. Por tanto, la cuota a ingresar será de **251.126,18 €**, esto es, igual que la cuota íntegra.

## **UBICACIÓN II: COMUNIDAD DE MADRID**

**Escenario I: Un padre (65 años) deja en herencia a su hijo (33 años) un capital de 800.000 euros. [Para realizar el cálculo, se estima el causahabiente tiene un patrimonio previo de 200.000 euros].**

Partiendo del valor de la herencia: 800.000 €. Estimándose que el ajuar doméstico es un 3%, la base imponible es de **824.000 €**.



Dado el grado de parentesco entre el causante / donante y el heredero / donatario (padre e hijo, primer grado por consanguinidad), nos encontramos dentro del Grupo II de parentesco (descendiente mayor de 21 años), puede aplicarse una reducción de 16.000 €, por tanto:  
**base liquidable = 824.000 € - 16.000 € (reducción) = 808.000 €**

Para obtener la **cuota íntegra**, se aplica la tarifa progresiva por escalones recogida en el artículo 21 de la LISD. Tras un extenso cálculo, que no se reproduce a continuación debido a su extensión, pero que puede hallarse fácilmente en las calculadoras web disponibles, como la de la Comunidad de Madrid, se halla que la cuota íntegra, resultado de sumar todas las cuotas, es de **202.726,38 €**.

Una vez obtenida la cuota íntegra, debemos hallar la **cuota tributaria**, a partir de los coeficientes multiplicadores. Dado que el patrimonio preexistente se ha fijado en 200.000 €, y la relación entre el causante y el causahabiente es del Grupo II, se aplica un coeficiente multiplicador de 1,00. Por tanto, la cuota tributaria será, igualmente, **202.726,38 €**.

Finalmente, la **cuota a ingresar** será la resultante de aplicar las bonificaciones existentes en la Comunidad Autónoma. En este punto, no se sabe a qué se destinará la herencia en particular, lo cual dificulta aplicar estas bonificaciones. Según estimación (realizada a través de calculadora online), para estos datos, se aplicaría una bonificación media en la cuota del 99%. Por tanto:

$$202.726,38 \text{ €} \times 99\% = 200.699 \text{ € (cuota bonificada)}$$

$$202.726,38 \text{ €} - 200.699,12 \text{ €} = \mathbf{2.027,26 \text{ € (cuota a ingresar)}}$$

**Escenario II: Un tío (70 años) deja en herencia a su sobrina (30 años) un capital de 800.000 euros. [Para realizar el cálculo, se estima el causahabiente tiene un patrimonio previo de 200.000 euros].**

Partiendo del valor de la herencia: 800.000 €. Estimándose que el ajuar doméstico es un 3%, la base imponible es de **824.000 €**.

Dado el grado de parentesco entre el causante / donante y el heredero / donatario (tío y sobrina, tercer grado en línea colateral), nos encontramos dentro del Grupo III de

parentesco. Por tanto, puede aplicarse una reducción de 8.000 €, por tanto: **base liquidable = 824.000 € - 8.000 € (reducción) = 816.000 €.**

Para obtener la **cuota íntegra**, se aplica la tarifa progresiva por escalones recogida en el artículo 21 de la LISD. Tras un extenso cálculo, que no se reproduce a continuación debido a su extensión, pero que puede hallarse fácilmente en las calculadoras web disponibles, como la de la Comunidad de Madrid, se halla que la cuota íntegra, resultado de sumar todas las cuotas, es de **205.446,38 €.**

Una vez obtenida la cuota íntegra, debemos hallar la **cuota tributaria**, a partir de los coeficientes multiplicadores. Dado que el patrimonio preexistente se ha fijado en 200.000 €, y la relación entre el causante y el causahabiente es del Grupo II, se aplica un coeficiente multiplicador de 1,5882. Por tanto, la cuota tributaria será de **326.289,94 €.**

Finalmente, la **cuota a ingresar** será la resultante de aplicar las bonificaciones existentes en la Comunidad Autónoma. En este punto, no se sabe a qué se destinará la herencia en particular, lo cual dificulta aplicar estas bonificaciones. Según estimación (realizada a través de calculadora online), para estos datos, se aplicaría una bonificación media en la cuota del 25%. Por tanto:

$$326.289,94 \text{ €} \times 25\% = 81.572,48 \text{ € (cuota bonificada)}$$

$$326.289,94 \text{ €} - 81.572,48 \text{ €} = \mathbf{244.717,46 \text{ € (cuota a ingresar)}}$$

**Tabla 16: Cuadro comparativo Escenario I y Escenario II en España (desglose en Cataluña y Madrid)**

Cuota a ingresar	Escenario I	Escenario II	Diferencia
<b>Cataluña</b>	72.473,93 €	251.126,18 €	<b>178.652,25 €</b>
<b>Madrid</b>	2.027,26 €	244.717,46 €	<b>242.690,20 €</b>
<b>Diferencia</b>	<b>70.446,67 €</b>	<b>6.408,72 €</b>	

Fuente: elaboración propia

## OTRAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En aras de demostrar la enorme desigualdad territorial en términos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, a continuación se detalla, en formato tabla - resumen, el importe a pagar en concepto de Impuesto de Sucesiones y Donaciones en cada Comunidad Autónoma, en ambos escenarios (con datos obtenidos a partir de calculadora online de referencia. Entre parentesis, se indica el tipo real que resulta tras aplicar todas las reducciones y bonificaciones):

**Tabla 17: Cuadro comparativo Escenario I y Escenario II en todas las Comunidades Autónomas**

<b>COMUNIDAD AUTÓNOMA / REGIÓN</b>	<b>ESCENARIO I (padre - hijo)</b>	<b>ESCENARIO II (tío - sobrina)</b>
<b>Álava</b>	6.360,00 € (0,77%)	153.365,59 € (18,61%)
<b>Andalucía</b>	0 € (0%)	262.890,00 € (31,90%)
<b>Aragón</b>	61.586,81 € (7,47%)	326.478,17 € (39,62%)
<b>Asturias</b>	148.950,00 € (18,08%)	336.321,02 € (40,82%)
<b>Baleares</b>	0 € (0%)	130.465,21 € (15,83%)
<b>Canarias</b>	200,42 € (0,02%)	325,77 € (0,04%)
<b>Cantabria</b>	0 € (0%)	326.474,64 € (39,62%)
<b>Castilla La Mancha</b>	40.571,47 € (4,92%)	326.478,17 € (39,62%)
<b>Castilla y León</b>	881,59 € (0,11%)	326.478,17 € (39,62%)
<b>Cataluña</b>	72.473,93 € (8,80%)	251.126,18 € (30,48%)
<b>Comunidad Valenciana</b>	1.781,53 € (0,22%)	328.714,98 € (39,89%)
<b>Extremadura</b>	615,87 € (0,07%)	326.478,17 € (39,62%)

<b>Galicia</b>	0 € (0%)	326.474,64 € (39,62%)
<b>Guipúzcoa</b>	6.360,00 € (0,77%)	161.278,73 € (19,57%)
<b>La Rioja</b>	2.028,57 € (0,25%)	324.478,17 € (39,62%)
<b>Madrid</b>	2.027,26 € (0,25%)	244.717,46 € (30,58%)
<b>Murcia</b>	2.110,95 € (0,26%)	339.877,55 € (41,25%)
<b>Navarra</b>	17.960,00 € (2,18%)	244.918,56 € (29,72%)
<b>Vizcaya</b>	6.360,00 € (0,77%)	157.138,13 € (19,07%)

Fuente: elaboración propia



### **ANEXO III: CÁLCULO DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS TRANSMISIONES GRATUITAS EN ITALIA**

**Escenario I: Un padre (65 años) dona o deja en herencia a su hijo (33 años) un capital de 800.000 euros.**

Partiendo del valor de la donación o de la herencia: 800.000 €.

Dado el grado de parentesco entre el causante/donante y el heredero/donatario (padre e hijo, primer grado por consanguinidad), se aplica una franquicia de 1.000.000 € sobre el patrimonio transmitido (art. 7.1.a)).

Así, como la franquicia (1.000.000 €) es superior al patrimonio transmitido (800.000 €), la **cuota a ingresar es de 0 €**, favoreciendo así las transmisiones *inter vivos* o *mortis causa* dentro del más estricto núcleo familiar.

Por tanto, en el supuesto que nos ocupa:

**Cuota a ingresar = 0 €**

**Escenario II: Un tío (70 años) dona o deja en herencia a su sobrina (30 años) un capital de 800.000 euros.**

Partiendo del valor de la donación o de la herencia: 800.000 €.

Dado el grado de parentesco entre el causante/donante y el heredero/donatario (tío y sobrina, tercer grado por consanguinidad), no existe franquicia aplicable (art. 7.1.c).

Por tanto, dicha transmisión tributa al tipo impositivo del 6%.

Así: **cuota a ingresar = 800.000 € x 6% = 46.000 €**

**Tabla 18: Cuadro comparativo Escenario I y Escenario II en Italia**

	<b>Escenario I</b>	<b>Escenario II</b>	<b>Diferencia</b>
<b>Cuota a ingresar</b>	0 €	46.000 €	46.000 €

Fuente: Elaboración Propia



## ANEXO IV: CÁLCULO DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS TRANSMISIONES GRATUITAS EN FRANCIA

**Escenario I: Un padre (65 años) dona o deja en herencia a su hijo (33 años) un capital de 800.000 euros.**

Partiendo del valor de la donación de 800.000 €

Dado el grado de parentesco entre el hijo y el padre (primer grado), cada 15 años, el hijo puede beneficiarse de una reducción en la base imponible de hasta 100.000 €. Así:

$$\text{Base imponible neta o líquida} = 800.000 \text{ €} - 100.000 \text{ €} = 700.000 \text{ €}$$

Para obtener la cuota a ingresar, deben aplicarse los tramos impositivos vigentes:

Tramo I: Hasta 8.072 €

$$8.072 \text{ €} \times 5\% = 403,60 \text{ €}$$

Tramo II: De 8.073€ a 12.109€

$$4.037 \text{ €} \times 10\% = 403,70 \text{ €}$$

Tramo III: De 12.110€ a 15.932€

$$3.822 \times 15\% = 573,30 \text{ €}$$

Tramo IV: De 15.933 € a 552.324 €

$$536.391 \times 20\% = 107.278 \text{ €}$$

Tramo V: De 552.325 € a 700.000 €

$$147.675 \text{ €} \times 30\% = 44.302,50 \text{ €}$$

Por tanto, obtendremos la cuota a ingresar sumando los resultados de cada tramo. Esto es:

$$\text{Cuota a ingresar} = 403,60 \text{ €} + 403,70 \text{ €} + 573,30 \text{ €} + 107.278 \text{ €} + 44.302,50 \text{ €} = \mathbf{152.961,11 \text{ €}}$$

**Escenario II: Un tío (70 años) dona o deja en herencia a su sobrina (30 años) un capital de 800.000 euros.**

Partiendo del valor de la donación de 800.000 €

Dado el grado de parentesco entre el tío y la sobrina (tercer grado), cada 15 años, el hijo puede beneficiarse de una reducción en la base imponible de hasta 7.967 €. Así:

$$\text{Base imponible neta o líquida} = 800.000 \text{ €} - 7.967 \text{ €} = 792.033 \text{ €}$$

Para obtener la cuota a ingresar, debe aplicarse el tipo impositivo vigente:

$$\text{Cuota a ingresar} = 792.033 \text{ €} \times 15 \% = 435.618,15 \text{ €}$$

Cabe resaltar que, pese a que en los dos casos analizados, la cuota a ingresar coincide en el *droit de donation* y en el *droit de succession*, ello no es siempre así. Existen supuestos en que la tributación en ambos casos diferirá - como en el caso de los cónyuges, que en la transmisión *mortis causa* están exentos de tributación, o de los hermanos, siempre que se cumplan ciertas condiciones -.

**Tabla 19: Cuadro comparativo Escenario I y Escenario II en Francia**

	Escenario I	Escenario II	Diferencia
<b>Cuota a ingresar</b>	152.961,11€	435.618,15€	282.657,04€

Fuente: Elaboración Propia

## ANEXO V: CÁLCULO DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS TRANSMISIONES GRATUITAS EN PORTUGAL

**Escenario I: Un padre (65 años) dona o deja en herencia a su hijo (33 años) un capital de 800.000 euros.**

Partiendo del valor de la donación de 800.000 €, dado el grado de parentesco entre el hijo y el padre (primer grado), dicha transmisión gratuita *mortis causa* se encuentra **exenta** de tributación. Así:

Cuota a ingresar = Base imponible x Tipo impositivo

**Cuota a ingresar = 800.000 € x 0 % = 0 €**

**Escenario II: Un tío (70 años) dona o deja en herencia a su sobrina (30 años) un capital de 800.000 euros.**

Partiendo del valor de la donación de 800.000 €

Dado el grado de parentesco entre el tío y la sobrina (tercer grado colateral), debe aplicarse el tipo impositivo del **10%**. Así:

Cuota a ingresar = Base imponible x Tipo impositivo

**Cuota a ingresar = 800.000 € x 10 % = 80.000 €**

**Tabla 20: Cuadro comparativo Escenario I y Escenario II en Portugal**

	Escenario I	Escenario II	Diferencia
Cuota a ingresar	0,00€	80.000,00€	80.000,00€

Fuente: Elaboración Propia

## ANEXO VI: COMPARATIVA GLOBAL DE LOS MODELOS IMPOSITIVOS ANALIZADOS

Con el fin de poder obtener, a simple vista, un resumen general de la tributación de todos los escenarios planteados, a continuación ello se reproduce en la siguiente tabla-resumen.

**Tabla 21: Cuadro-resumen comparativo Escenario I y Escenario II en los países analizados**

	ESPAÑA		ITALIA	FRANCIA	PORTUGAL
	CATALUÑA	MADRID			
ESCENARIO I	72.473,93€	2.072,26€	0€	152.961,11€	0€
ESCENARIO II	251.126,18€	244.717,46€	46.000€	435.618,15€	80.000€

Fuente: elaboración propia