

El funcionamiento de los coeficientes multiplicadores en el impuesto sobre sucesiones y donaciones

Una bonificación o deducción en la cuota tributaria puede mitigar solo en parte los efectos de la doble progresividad de los coeficientes multiplicadores

Fernando Martín Barahona

Técnico de Hacienda del Estado (excedente).

Subinspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (España)

<https://orcid.org/0009-0009-1735-7624>

Extracto

El Tribunal Constitucional ha desestimado el conflicto entre órganos constitucionales que promovió el Gobierno frente al Senado por el acuerdo de la Mesa de la Cámara por el que –en contra del criterio del Ejecutivo– se tomaba en consideración para su tramitación la proposición de Ley por la que se deroga la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones. El Ejecutivo defendía que el acuerdo de la Mesa del Senado podría suponer una vulneración de los artículos 134.6 de la Constitución y 151 del Reglamento del Senado, en relación con el ejercicio de su facultad de veto presupuestario. Sin embargo, el Constitucional aclara que, cuando la doctrina constitucional ciñe la prerrogativa de veto a los presupuestos «en curso», se refiere a los que «estaban rigiendo al tiempo de presentación de la iniciativa legislativa». La proposición de ley señala que nuestro país soporta una carga tributaria por este impuesto de las más altas de Europa. En concreto, ocuparía la segunda posición por fiscalidad, únicamente siendo superada por Francia (en España puede llegar a tributarse hasta el 34 %, frente al 45 % de Francia). Sin embargo, los autores de la iniciativa se olvidan una vez más de que hay un componente pernicioso en la estructura estatal del impuesto, como son los coeficientes multiplicadores en función de la cuantía del patrimonio preexistente y del grupo, según el grado de parentesco, que pueden más que duplicar ese porcentaje, a lo que debe añadirse la falta de actualización de los distintos tramos en los últimos 25 años. La mayoría de las comunidades autónomas han mejorado la fiscalidad de los grupos I y II de parentesco a través de la aprobación de deducciones y bonificaciones en la cuota tributaria e incluso han aprobado tarifas específicas para estos parientes, pero ninguna de ellas ha flexibilizado los coeficientes multiplicadores con las situaciones que se detallan a continuación atendiendo a la jurisprudencia más reciente sobre su aplicación.

Palabras clave: coeficientes multiplicadores; doble progresividad; parentesco; renunciaciones; herencias; confiscatoriedad; bonificaciones; deducciones; abolición.

Recibido: 18-06-2025 / Aceptado: 18-06-2025 / Publicado: 04-07-2025

Cómo citar: Martín Barahona, F. (2025). El funcionamiento de los coeficientes multiplicadores en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: Una bonificación o deducción en la cuota tributaria puede mitigar solo en parte los efectos de la doble progresividad de los coeficientes multiplicadores *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 508, 105-124. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24673>

The multiplier coefficients on the Inheritance and Gift Tax rate

A bonus or deduction in the tax rate can only partially mitigate the effects of the double progressivity of the multiplier coefficients

Fernando Martín Barahona

Abstract

The Tribunal Constitucional has dismissed the dispute between constitutional bodies initiated by the Spanish Government against the Senate over the agreement of the Chamber's Bureau, which –contrary to the Executive's opinion– considered the bill repealing the Inheritance and Gift Tax Law for processing. The Executive argued that the Senate Bureau's agreement could violate Articles 134.6 of the Spanish Constitution and 151 of the Senate Rules of Procedure, regarding the exercise of its budgetary veto power. However, the Tribunal Constitucional clarifies that when constitutional doctrine limits the veto power to "current" budgets, it refers to those that "were in force at the time of the legislative initiative's submission". The bill notes that our country bears one of the highest tax burdens in Europe for this tax. Specifically, it would occupy the second position in terms of taxation, surpassed only by France (in Spain, tax rates can reach up to 34 %, compared to 45 % in France). However, the authors of the initiative once again forget that there is a pernicious component in the state structure of the tax: the multiplier coefficients based on the amount of pre-existing assets and the group, according to the degree of kinship, which can more than double this percentage, to which must be added the failure to update the different brackets in the last 25 years. Most Autonomous Communities –comunidades autónomas– have improved the taxation of kinship groups I and II through the approval of deductions and discounts in the tax rate and even by approving specific rates for these relatives, but none of them has made the multiplier coefficients more flexible, in the situations I will detail below, based on the most recent jurisprudence on their application.

Keywords: double tax progressivity; multiplier coefficients; tax relationship; waivers; inheritances; confiscation; bonuses; deductions; abolition.

Received: 18-06-2025 / Accepted: 18-06-2025 / Published: 04-07-2025

Citation: Martín Barahona, F. (2025). El funcionamiento de los coeficientes multiplicadores en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: Una bonificación o deducción en la cuota tributaria puede mitigar solo en parte los efectos de la doble progresividad de los coeficientes multiplicadores. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 508, 105-124. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24673>



Sumario

1. Doble progresividad en el ISD. Aplicación conjunta de tarifa y coeficientes multiplicadores
2. El principio de no confiscatoriedad y la constitucionalidad de los coeficientes multiplicadores
3. Reglas específicas de aplicación de los coeficientes multiplicadores
 - 3.1. Repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado
 - 3.2. Sustitución vulgar
 - 3.3. Sustituciones fideicomisarias y fideicomiso
 - 3.4. Conflicto entre reglas
4. Renuncias hereditarias
5. Remota posibilidad de eliminación del ISD



1. Doble progresividad en el ISD. Aplicación conjunta de tarifa y coeficientes multiplicadores

Una bonificación o deducción sobre la cuota tributaria puede mitigar parte de los efectos perniciosos de los coeficientes multiplicadores, pero nunca va a evitar la discriminación que supone tributar no solo en función del patrimonio preexistente del sujeto pasivo, sino en función del parentesco que le une con el causante o con el donante.

Así, la cuota íntegra del ISD se obtiene aplicando a la base liquidable la escala que cada comunidad autónoma haya regulado. La mayoría de las medidas autonómicas centran sus medidas en reducciones sobre la base imponible y en bonificaciones y deducciones en cuota tributaria.

La escala estatal es la siguiente (art. 21 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD –LISD–):

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0		7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	En adelante	34

Esta tarifa se encuentra vigente desde el 1 de enero de 1999 y no ha sido deflactada ni actualizada por el Estado, y esto ha llevado a que el ISD, en su normativa estatal, se encuentre completamente desconectado con la capacidad económica que pretende gravarse. Además, la cuota tributaria se obtiene aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente y del grupo, según el grado de parentesco, tramos que tampoco se han actualizado en 25 años (art. 22 de la LISD):

Patrimonio preexistente Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Por otra parte, la valoración del patrimonio preexistente debe realizarse conforme a las reglas del IP. A tal efecto, el valor de referencia aprobado anualmente por el Catastro solo se aplicará en el IP a los inmuebles adquiridos a partir del 1 de enero de 2022, que es cuando entró en vigor dicha referencia.

En el pasado, solo Cataluña¹ se atrevió a suprimir los eficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente, aunque los mantuvo en función del grado de parentesco

¹ Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del ISD.

Artículo 57. Tarifa.

1. La cuota íntegra del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las transmisiones lucrativas entre vivos a favor de contribuyentes de los grupos I y II se obtiene como resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente escala:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo Porcentaje
0	0	200.000	5
200.000	10.000	600.000	7
600.000	38.000	En adelante	9

[...]



(Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas, y Ley 19/2010, de 7 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de regulación del ISD):

Grupos del artículo 20		
I y II	III	IV
1	1,5882	2

Sin embargo, esta modificación quedó sin efecto en 2020 al reintroducirse los coeficientes multiplicadores para el grado de parentesco más cercano en función del patrimonio preexistente. Así, para los grupos de parentesco I y II con un patrimonio preexistente hasta los 500.000 euros, el coeficiente es 1; en el tramo de 500.000,01 euros a 2 millones es de 1,1; de 2 a 4 millones, de 1,15, y de más de 4 millones, de 1,2 (Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente).

Patrimonio preexistente (euros)	Grupos de parentesco		
	I y II	III	IV
De 0 a 500.000	1	1,5882	2
De 500.000,01 a 2.000.000,00	1,1	1,5882	2
De 2.000.000,01 a 4.000.000,00	1,15	1,5882	2
Más de 4.000.000,00	1,2	1,5882	2

3. La cuota íntegra del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las demás transmisiones aparte de las que regula el apartado 1 se obtiene como resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente escala:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo Porcentaje
0	0	50.000	7
50.000	3.500	150.000	11
150.000	14.500	400.000	17
400.000	57.000	800.000	24
800.000	153.000	En adelante	32

Una vez hallada la cuota tributaria es cuando entran en juego las bonificaciones y deducciones establecidas por las comunidades autónomas. Sin embargo, es fácil comprobar que una bonificación o deducción en la cuota tributaria por razón de parentesco nunca va a tener la misma repercusión en los grupos I y II de parentesco que en el grupo III, puesto que a este último se le aplicará, como mínimo, un coeficiente multiplicador del 1,5882 sobre la cuota íntegra derivada de la tarifa. Ni siquiera el establecimiento de la misma bonificación va a equipar a los parientes de uno y otro grupo.

En la Comunidad Autónoma de Canarias está previsto en las adquisiciones *mortis causa* la misma bonificación para los contribuyentes incluidos en los grupos I, II y III de parentesco: 99,9 % de la cuota tributaria (art. 24 ter del texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2009, de 21 de abril, introducido por la disp. final 3.2 de la Ley 11/2015, de 29 de diciembre, en vigor desde 2016; redacción actual dada por el art. único.1 del Decreto-Ley 5/2023, de 4 de septiembre).

En el caso de la Región de Murcia existe una deducción en las adquisiciones *inter vivos* por sujetos pasivos incluidos en los grupos I, II y III de parentesco: 99 %, siempre que la adquisición se formalice en documento público y que el origen de los fondos donados esté debidamente justificado (art. 4.6 del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2010, de 5 de noviembre; redacción actual dada por el art. 57.2 de la Ley 1/2022, de 24 de enero; regulado por primera vez en el art. único.11 del Decreto-Ley 1/2015, de 6 de agosto, en vigor desde el 7 de agosto de 2015).

El 27 de junio de 2025 se ha publicado en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid la Ley 2/2025, de 25 de junio, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para incrementar la bonificación aplicable a los parientes incluidos en el grupo III de parentesco en el ISD y simplificar los requisitos de acceso a los beneficios fiscales en el impuesto sobre donaciones. Tiene como entrada en vigor el primer día del mes siguiente a su publicación, es decir, el 28 de junio.

Antes de esta ley, había una bonificación del 25 % para los colaterales consanguíneos de segundo y tercer grado (hermanos, tíos y sobrinos). Con su entrada en vigor, se establece el 50 % de bonificación, que se hará extensible al resto de los parientes incluidos en el grupo III de parentesco (cuñados, suegros, yernos, nueras y hasta los hijos del cónyuge).

2. El principio de no confiscatoriedad y la constitucionalidad de los coeficientes multiplicadores

El TSJ de Madrid, en la Sentencia 617/2024, de 27 de septiembre (rec. núm. 22/2021), ha tenido ocasión de estudiar la aplicación de los coeficientes multiplicadores y se pronuncia

sobre la constitucionalidad de la LISD a raíz de la determinación de la base imponible en el caso de un legado sobre parte alícuota de la herencia. En este caso, la causante, fallecida el 19 de agosto de 2015, era soltera, carecía de ascendientes y descendientes, y había otorgado testamento en el que legaba al actor, perteneciente al grupo III de parentesco, la mitad de su herencia e instituía y nombraba como único y universal heredero de todos sus bienes, derechos, créditos y acciones a un tercero. La causante hizo constar en el testamento que el legado le sería satisfecho en metálico. Recordemos que el grupo III de parentesco está reservado a colaterales de segundo grado, hermanos, y tercer grado, sobrinos y tíos, así como a ascendientes y descendientes por afinidad, como suegros o hijastros.

El actor invocaba la vulneración del principio de no confiscatoriedad, alegando que el importe total de lo que llegó a percibir coincidía prácticamente con la deuda tributaria, entendiendo que resulta confiscatoria de la riqueza gravada y que se produce un enriquecimiento injusto. Alegaba que el legado ascendió a 715.444,40 euros, según consta en la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia, y que solo había percibido 418.053,12 euros, quedando el resto pendiente de ser satisfecho por el heredero en el momento en el que vendiera los inmuebles heredados, y que la cuota tributaria ascendía a 660.211,74 euros, a la que debían añadirse los intereses de demora.

A tal efecto, el TC, en la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433/2020), ya señaló que la prohibición de los tributos confiscatorios se configura como defensa normativa de la propiedad privada, y también como límite del poder de exacción del Estado, por poderse ejercer solo respetando a los contribuyentes el derecho a contribuir «en función de su capacidad económica». En principio, es el sistema tributario completo el que debe respetar el principio de capacidad económica, y no puntualmente cada figura impositiva. Pero, además, ninguna figura tributaria puede basarse en un hecho imponible que no integre riqueza imponible, real o potencial. Por ello, no puede gravarse una riqueza ficticia. Y aún más, en todos los impuestos la cuota debe determinarse con consideración a la capacidad económica relativa demostrada por el sujeto pasivo. Se pueden aplicar otros criterios legítimos, de progresividad o para fines legítimos extrafiscales, pero no desconectando de la capacidad económica. Esta correspondencia con la capacidad económica será más exigible cuanto más central o esencial sea ese impuesto en el sistema impositivo. Especialmente exigible en el caso de tributos que, por su naturaleza y caracteres, resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 de la Constitución española (CE), siendo pilares estructurales del sistema tributario. Pero también en los demás tributos, en función de lo determinantes y estructurales que sean.

Aplicando esta STC, el TSJ de Madrid recuerda que el impuesto sobre sucesiones fija la cuota como un porcentaje de la base imponible, la riqueza heredada; el cual, aunque sea elevado, no agota dicha riqueza. El contribuyente retiene una parte «sustancial». Y, además, gira sobre adquisiciones gratuitas. En este caso, no alegaba el demandante que ni siquiera

en conjunción con otros impuestos se hubiera visto privado de todo lo adquirido, sino que con los gastos financieros y de gestión quedaba privado de su propiedad. Sin embargo, no se aportó prueba al respecto.

El recurrente alega que, como muchos herederos, tuvo que vender parte de los inmuebles para poder pagar el impuesto. Sin embargo, además de no aportar prueba al respecto, esta circunstancia resultaría coherente con el concepto de impuesto, en el cual el sujeto pasivo debe contribuir con una parte de la riqueza imponible por la sola circunstancia de que dicha riqueza existe y es suya. Así, dado que el impuesto debe satisfacerse en metálico, no es algo impropio que para ello haya que convertir esa parte de la riqueza imponible en dinero.

Según la LISD, este impuesto parte del valor de la herencia, respondiendo así al principio de capacidad económica. También aplica criterios de progresividad, constitucionalmente legítimos, al considerar el importe de la herencia y el patrimonio preexistente del heredero. En este caso, al demandante se le aplicó coeficiente multiplicador de 1,9059 en atención a su parentesco con la causante (grupo III) y su patrimonio preexistente superior a 4.020.770,98 euros. Señala la sentencia que un heredero extraño con igual patrimonio habría soportado coeficiente de 2,4000 (coeficientes multiplicadores establecidos en el art. 22.2 de la citada LISD). Recuerda la sentencia que esta ley también gradúa la cuota en función del grado de parentesco del heredero, lo que debe considerarse incluido en la potestad normativa que tiene atribuida el Estado.

Ahora bien, podemos comprobar que, al tratarse de un pariente perteneciente al grupo III de parentesco, su cuota habría ascendido a 630.337,163 euros, es decir, un tipo medio efectivo del 53 %, fruto del coeficiente multiplicador del 1,9059 en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente del sujeto pasivo. Si tuviéramos en cuenta la inflación acumulada desde el año 2000, el primero de los tramos de los coeficientes multiplicadores debería estar situado en enero de 2025 en 722.001,85 euros (en vez de los 402.678,11 actuales), mientras que, el último, en 7.209.653,00 euros y no los 4.021.000,00 euros actualmente vigentes. Además, esa deflactación también habría que aplicarla a la tarifa actualmente vigente.

Sin embargo, el TC ya se encargó de señalar, a raíz de la supresión de los coeficientes de actualización para los inmuebles en 2014 a efectos de las plusvalías en el IRPF, que del principio de capacidad económica no cabe inferir una obligación para el legislador de prever, siempre y en todo caso, la actualización del valor de adquisición de los inmuebles, singularizando las ganancias inmobiliarias mediante un específico ajuste a la inflación que no se aplica a ningún otro elemento del IRPF, ni en otros tributos que gravan también los incrementos patrimoniales, como la plusvalía municipal o el IS. El TC señaló en la Sentencia 67/2023, de 6 de junio (cuestión de inconstitucionalidad núm. 3823/2022), que se trata de una legítima opción de la que se podrá discrepar desde un punto de vista de oportunidad

política o legislativa, pero que no supone un caso de inconstitucionalidad por omisión. Esta sentencia mereció la emisión de un voto particular que criticó la constitucionalización del gravamen de capacidades económicas virtuales «como si» fueran reales.

3. Reglas específicas de aplicación de los coeficientes multiplicadores

A lo largo de la LISD y del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISD (RISD), nos encontramos varios preceptos que regulan de una manera específica la aplicación de los coeficientes multiplicadores, resultando determinante precisar el campo de actuación de cada uno de ellos.

3.1. Repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado

En relación con los supuestos en los que se produce la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legados, el artículo 28.1 de la LISD establece lo siguiente:

1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario.

Este precepto es completado por el artículo 58.1 del RISD, añadiendo lo siguiente en su apartado 2:

Si el beneficiario de la renuncia recibiese directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.

El régimen fiscal de la renuncia a los efectos del impuesto sobre sucesiones dispone que en la renuncia pura, simple y gratuita de una herencia –efectuada antes de que haya prescrito el impuesto correspondiente a la misma– el impuesto solo se exige a los beneficiarios de dicha renuncia, pero no al renunciante, a quien únicamente se le exigiría el impuesto en los demás casos de renuncia a favor de persona determinada.

En cuanto a los beneficiarios de la renuncia, si reciben directamente otros bienes del causante, deberán tributar por el modo del que resulte mayor cuota tributaria de los dos siguientes: la suma de las dos liquidaciones que se indican a continuación: la que resulte por la adquisición de la parte renunciada aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y teniendo en cuenta el parentesco con el causante que tenga señalado un coeficiente superior de los dos siguientes: el del renunciante o su propio parentesco. Además, la que resulte de la adquisición directa de otros bienes del causante o la suma que resulte de la adquisición conjunta de ambos grupos de bienes, girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.

Si los beneficiarios de la renuncia no reciben directamente otros bienes del causante, deben tributar exclusivamente por la adquisición de la parte renunciada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante, salvo que el del renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último.

Estas conclusiones están incluidas en la Consulta V0509/2019, de 11 de marzo, de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, y, si atendemos a su literalidad, podemos entender que la regla especial de los artículos 28.1 de la LISD y 58.1 del RISD se circunscribe exclusivamente a la aplicación de los coeficientes multiplicadores, de tal forma que esta regla especial no debería afectar al resto de los elementos que intervienen en la liquidación del ISD, como son las reducciones propias que le correspondan al sujeto pasivo o las deducciones y bonificaciones en razón al grado de parentesco aprobadas por las comunidades autónomas que le unan con el causante.

3.2. Sustitución vulgar

En segundo lugar, nos encontramos con la figura de la sustitución vulgar, que se puede definir como aquella disposición testamentaria en virtud de la cual el testador nombra a un segundo o ulterior heredero (o legatario) para el caso o en previsión de que el anterior heredero instituido (o legatario llamado) no llegue efectivamente a serlo por no poder o no querer. El artículo 774 del Código Civil (CC) recoge la potestad del testador para poder sustituir a una o más personas por el heredero o herederos, instituidos para el caso en que mueran antes que él, no quieran o no puedan aceptar la herencia. En este caso se va a tributar de forma normal y sin aplicar reglas específicas.

Los artículos 26 f) de la LISD y 53.1 del RISD señalan lo siguiente:

- f) En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y en las sustituciones pupilar y ejemplar que hereda al sustituido.

Artículo 53. Sustituciones.

1. En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y, en consecuencia, se le exigirá el Impuesto cuando el heredero instituido falleciera antes o no pudiera o quisiera aceptar la herencia, teniendo en cuenta su patrimonio preexistente y atendiendo a su parentesco con el causante.

Por tanto, en el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, y concurra alguna de las condiciones fijadas en el artículo 774 del CC, entre ellas la renuncia pura y simple del instituido heredero, se entenderá que el o los sustitutos heredan directamente del causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los sustitutos que procedan a la aceptación de la herencia, aplicándose las normas generales del ISD contenidas en la LISD y en el RISD. En particular, será de aplicación lo previsto en el artículo 53.1 del RISD, por lo que, en la liquidación del sustituto, respecto al sujeto pasivo del ISD, se tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco por el causante. Esto es lo que resuelve la Consulta V0012/2023, de 5 de enero, de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos.

Las situaciones del caso anterior y de este otro no son iguales, ya que no es la misma la situación de la persona que resulta llamada a la herencia por voluntad del testador o, en su defecto, por disposición legal, que la de aquella persona que llega a la herencia tras la renuncia o repudiación del heredero, y, no siendo iguales ambas situaciones, el legislador ha decidido diferenciar, como lo ha hecho, a la hora de determinar el tipo de gravamen aplicable a cada una de ambas situaciones.

El TS, en Sentencia de 25 de septiembre de 1998 (rec. núm. 6166/1996), ya se encargó de rechazar la eventual violación del derecho a la igualdad que supone el trato distinto del caso previsto en el artículo 28.1 de la LISD con respecto a la de la sustitución vulgar. En un caso se adquiere la herencia por sucesión testada o intestada, mientras que en el otro la sucesión se produce como consecuencia de la renuncia o repudiación del llamado a la herencia, siendo ese hecho jurídico diferenciador, esto es, la renuncia o repudiación del instituido, el que el legislador valora como relevante a efectos fiscales, aplicando el grado de parentesco del que renuncia o repudia, si es mayor que el del beneficiario, lo que está plenamente justificado como medida razonable a fin de evitar que las renunciaciones o repudiaciones den lugar a reducciones del tipo impositivo que resultaría aplicable si no se hubieran producido, evitando asimismo cualquier posible actuación de los contribuyentes orientada a reducir aquel tipo impositivo.

El TS resolvió entonces que carecía de relevancia constitucional el tratamiento tributario diferenciado que el legislador les dispensa y sin que resulte admisible la alusión a la supuesta confiscatoriedad de la cuota exigida, pues lo que se impugna, por pretendida infracción del artículo 14 de la CE, es la aplicación a la recurrente de un determinado grado de parentesco, pero ello no autoriza para entender también impugnada la tarifa que la ley aplica a

ese grado de parentesco, que es cuestión ajena al artículo 28 de la LISD y sobre la que, a mayor abundamiento, no se ofrece término válido de comparación.

3.3. Sustituciones fideicomisarias y fideicomiso

Otras figuras testamentarias en las que sí interviene el juego de los coeficientes multiplicadores son las sustituciones fideicomisarias, en las que se exigirá el impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos *inter vivos* o *mortis causa*, en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio. En los fideicomisos, el fideicomisario satisfará el impuesto con arreglo al coeficiente que corresponda a su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante.

3.4. Conflicto entre reglas

El TS se ha encontrado con varios casos suscitados en el TSJ del Principado de Asturias en los que concurre la renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado entrando en juego la sustitución vulgar, por haber sido establecida en el testamento por voluntad del causante, conforme al artículo 744 del CC. Concretamente, el conflicto surge a la hora de determinar el parentesco que debe ser tenido en la liquidación sobre el sujeto pasivo: el del sustituto respecto del causante (arts. 26 f) de la LISD y 53.1 del RISD) o el del renunciante cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al sustituto (arts. 28.1 de la LISD y 58.1 del RISD). Se trata del Auto de 12 de junio de 2024 (rec. núm. 5745/2023) y dos posteriores de la misma fecha, 10 de julio de 2024 (recs. núms. 7302/2023 y 5751/2023).

Las sentencias de instancia señalaron que en este caso debía realizarse una interpretación sistemática de los artículos 20, 21, 22 y 28 de la LISD. Así, el artículo 21 fija la determinación de la cuota íntegra del impuesto y hace referencia para tal determinación a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, es decir, con las reducciones por parentesco. Una vez determinada la cuota íntegra, se determinará la cuota neta tras aplicar el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente. Y, tanto para este último como para la reducción por parentesco, el artículo 28 de la LISD establece una norma específica para el supuesto de repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, de forma que, en relación con el coeficiente multiplicador, se aplica el que corresponda a la cuantía del patrimonio preexistente del sustituto. En cuanto al parentesco con el causante, debe tenerse en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario. Todas estas sentencias prescindieron de las reglas especiales artículos 26 f) de la LISD y 53.1 del RISD.

La causante había dispuesto en testamento ante notario lo siguiente: i) legó el usufructo universal vitalicio de todos sus bienes a su esposo; ii) ordenó diversos legados, en nuda propiedad, a favor de sus cinco hijos, sustituyéndolos vulgarmente por sus descendientes por estirpes; y iii) en el resto de sus bienes, derechos y acciones, instituyó herederos, en nuda propiedad, a los cinco hijos por partes iguales, sustituyéndolos también vulgarmente por sus descendientes por estirpes. Uno de sus hijos (padre de la recurrente) aceptó pura y simplemente la herencia, pero renunció, también pura y simplemente, a los legados a su favor, operando como consecuencia de ello la sustitución en favor de sus hijos menores de edad, una de los cuales es la recurrente en casación. La recurrente presentó autoliquidación del impuesto en la que aplicó la reducción de la base imponible correspondiente al grupo I de parentesco, esto es, la correspondiente a adquisiciones por descendientes menores de 21 años (art. 20.2 a) de la LISD). Entendió, a estos efectos, que el parentesco que había que considerar era el suyo propio en relación con la causante, a la vista de los artículos 26 f) de la LISD y 53.1 del RISD. Sin embargo, la Administración autonómica y las sentencias recurridas entendieron que, a pesar de lo dispuesto en estos preceptos, resultaba de aplicación preferente lo ordenado en los artículos 28.1 de la LISD y 58.1 del RISD.

El Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias inició un procedimiento de comprobación limitada frente a la recurrente en relación con el impuesto sobre sucesiones devengado al fallecimiento de su abuela, notificando directamente la propuesta de liquidación con una cuota tributaria a ingresar de 26.154,18 euros. Cuota que resultaba, por una parte, de modificar el grupo de parentesco del sujeto pasivo, pasando del grupo I al grupo II que correspondía a su padre, y, por otra parte, de aplicar la reducción por parentesco de 15.959,87 euros en vez de 47.858,59 euros. Para la Administración tributaria del Principado, si existe repudiación o renuncia pura, simple o gratuita, es preciso comparar el coeficiente de parentesco que correspondería tanto al renunciante como al beneficiario de la renuncia, aplicando el del beneficiario, salvo que el del primero resulte superior. Por ello, aplicó la reducción correspondiente al grupo del padre renunciante, grupo II, que es superior al de la nieta, que es el grupo I.

La Administración tributaria del Principado prescindió de lo resuelto por la DGT del Ministerio de Hacienda en la Consulta V0350/2021, de 24 de febrero, que había dispuesto lo siguiente:

1. El heredero instituido que lleva a cabo la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia no queda sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no originarse el hecho imponible del mismo.
2. En el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, y concurra alguna de las condiciones fijadas en el artículo 774 del Código civil, entre ellas la renuncia pura y simple del instituido heredero, se entenderá que el o los sustitutos heredan al causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los sustitutos que procedan a la aceptación de la herencia,

aplicándose las normas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contenidas en la LISD y en el RISD. En particular, será de aplicación lo previsto en el artículo 53.1 del RISD, por lo que, en la liquidación del sustituto, sujeto pasivo del ISD, se tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante.

3. En el resto de supuestos en los que el heredero instituido lleva a cabo la repudiación o la renuncia pura, simple y gratuita sin que el testamento instituya una sustitución vulgar, o bien la prevea únicamente para los supuestos de premoriente o incapacidad, pero no para los supuestos de renuncia, se aplicará lo previsto en el artículo 58.1 RISD, es decir, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada siempre que no reciban directamente otros bienes del causante, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último. Asimismo, procederá la aplicación de lo previsto en el artículo 58.1 en los supuestos de sucesión intestada cuando el llamado a suceder renuncie a la herencia.

Ante esta situación, el TS reconoce que ambos bloques normativos contienen reglas específicas sobre el parentesco a efectos del impuesto, uno respecto de la sustitución vulgar (arts. 26 f) de la LISD y 53.1 del RISD) y otro sobre la renuncia pura y simple de la herencia (arts. 28.1 de la LISD y 58.1 del RISD). Y, a pesar de que ambos bloques cuentan con un ámbito de aplicación parcialmente autónomo, existen supuestos –como el actual– que pueden proyectarse sobre los dos presupuestos de hecho, de modo que, en principio, estarían sujetos simultáneamente a las dos reglas, incompatibles entre sí, lo que impone resolver cuál es de aplicación preferente.

Por ello, el recurso cuenta con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, puesto que no existe jurisprudencia del TS que haya analizado esta controversia jurídica, siendo manifiesta la virtualidad expansiva de la doctrina que eventualmente se fije en resolución de la cuestión. La cuestión planteada no es baladí porque la sustitución vulgar del artículo 774 del CC puede operar en quien quiera el testador, es decir, puede recaer en extraños.

En los casos planteados ante el TS solo se discute la aplicación de la reducción por parentesco porque tanto el hijo renunciante como el nieto beneficiario pertenecen a la primera categoría del grupo que regula la tabla de coeficientes multiplicadores, pero tiene su relevancia para otras situaciones, ya que la Administración extiende el juego de los artículos 28.1 de la LISD y 58.1 del RISD más allá de los coeficientes multiplicadores, y no parece que el tribunal vaya a zanjar esta cuestión, sino que se limitará a precisar si estos preceptos ceden cuando juega la sustitución vulgar de los artículos 26 f) de la LISD y 53.1 del RISD.



4. Renuncias hereditarias

Según los datos del Consejo General del Notariado, durante 2024 se contabilizaron 54.865 renuncias hereditarias, una cifra que se ha cuadruplicado desde el año 2007, cuando se computó un total de 11.047. Desde el año 2019, las renuncias se habrían estabilizado, aunque eso no evita que el balance acumulado hasta 2024 sea de un incremento del 16,37 % si tenemos en cuenta tanto las renuncias puras y simples de herencia o legítima, incluida la futura, como las renuncias traslativas de herencia.

Año	Actos	N.º de actos
2019	1104. Renuncia pura y simple de herencia o legítima, incluida la futura	47.421
2019	1105. Renuncia traslativa de herencia	818
2020	1104. Renuncia pura y simple de herencia o legítima, incluida la futura	44.582
2020	1105. Renuncia traslativa de herencia	745
2021	1104. Renuncia pura y simple de herencia o legítima, incluida la futura	55.576
2021	1105. Renuncia traslativa de herencia	1.124
2022	1104. Renuncia pura y simple de herencia o legítima, incluida la futura	55.509
2022	1105. Renuncia traslativa de herencia	1.099
2023	1104. Renuncia pura y simple de herencia o legítima, incluida la futura	56.179
2023	1105. Renuncia traslativa de herencia	1.117
2024	1104. Renuncia pura y simple de herencia o legítima, incluida la futura	54.865
2024	1105. Renuncia traslativa de herencia	1.273
Evolución periodo 2019-2024		16,37 %

Fuente: Consejo General del Notariado.

Los motivos para renunciar o repudiar la herencia o un legado son diversos, aunque el más frecuente obedece a la existencia de deudas hereditarias que no se pueden o no se quieren asumir, que pueden ser frente a una entidad financiera, la Administración tributaria, la Seguridad Social, por una sentencia judicial o por recibir un inmueble con cargas. Puede suceder que el propio heredero o legatario tenga deudas pendientes y sus acreedores pueden embargar los bienes hereditarios para cobrarse la deuda. A tal situación se refiere el artículo 1001 del CC cuando señala:

Si el heredero repudia la herencia en perjuicio de sus propios acreedores, podrán éstos pedir al Juez que los autorice para aceptarla en nombre de aquél. La aceptación sólo aprovechará a los acreedores en cuanto baste a cubrir el importe de sus créditos. El exceso, si lo hubiere, no pertenecerá en ningún caso al renunciante, sino que se adjudicará a las personas a quienes corresponda según las reglas establecidas en este Código.

Además, el artículo 1111 del CC añade que pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho.

El coste fiscal que supone heredar es otro aspecto que también influye en la decisión de renunciar, aunque se da, sobre todo, cuando los que heredan son familiares ajenos o extraños «en términos de la LISD», porque, como hemos señalado, la mayoría de las medidas fiscales adoptadas por las comunidades autónomas se centran en los grupos I y II de parentesco, y el resto de los herederos/legatarios se ven perjudicados considerablemente por el juego de los coeficientes multiplicadores.

En el caso que comentamos al comienzo, al tratarse de un pariente perteneciente al grupo III de parentesco, su cuota habría ascendido a 630.337,163 euros, es decir, un tipo medio efectivo del 53 %, fruto del coeficiente multiplicador del 1,9059 en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente del sujeto pasivo. Sin embargo, en el caso de que el legatario hubiera pertenecido a los grupos I y II, este coeficiente habría sido del 1,20 y el tipo medio efectivo a pagar por el legatario habría sido del 33,49 %. De no existir parentesco alguno entre legatario y causante, el coeficiente multiplicador asignado a la cuota íntegra habría sido del 2,40 y el tipo medio efectivo del 67 %. Es obvio que unos tipos por encima del 50 % disuaden a cualquier sujeto pasivo de aceptar cualquier derecho hereditario.

Además del impuesto sobre sucesiones, hay que tener en cuenta otro tributo que suele ser olvidado, pero que es importante: el impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Este impuesto es conocido como «plusvalía municipal» y grava el incremento de valor que experimenten los inmuebles urbanos (solares o viviendas) que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos. En las transmisiones *mortis causa*, el sujeto pasivo de este impuesto es también el heredero o legatario que adquiere el inmueble.

5. Remota posibilidad de eliminación del ISD

El veto presupuestario recogido en el artículo 134.6 de la CE no puede ejercerse en relación con presupuestos futuros que aún no han sido elaborados por el Gobierno. Esto es lo que ha resuelto el Pleno del TC en una sentencia aprobada por unanimidad de la que ha sido ponente la magistrada María Luisa Balaguer Callejón, al desestimar el conflicto entre órganos

constitucionales del Estado planteado por el Gobierno contra el acuerdo de la Mesa del Senado, por el que se tomó en consideración una proposición de ley para derogar la LISD.

La proposición de ley denuncia que el ISD supone la doble imposición al gravar unas rentas y bienes que han sido sometidos a tributación anteriormente, penalizando el ahorro. Por otro lado, el impuesto recae sobre las clases medias, que no pueden configurar sus patrimonios para que no sean gravados por este impuesto o acceder a determinadas ventajas fiscales que eliminarían los efectos del mismo. Además, las enormes diferencias de la fiscalidad de las sucesiones entre las diferentes comunidades autónomas y ciudades autónomas faculta a los ciudadanos a deslocalizar sus patrimonios y sus actividades productivas. Se señala que hay muchas familias que han debido rechazar la herencia porque no contaban con los recursos económicos para aceptarla. Por último, recuerda que el principio de no confiscatoriedad consiste en que la recaudación impositiva llevada a cabo por el Estado nunca podrá ser tal que conlleve la privación completa de bienes del sujeto.

El Gobierno opuso el «veto presupuestario», conforme al artículo 134.6 de la CE («toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación»), alegando que la iniciativa afectaba al presupuesto. La Mesa del Senado rechazó el veto argumentando que no se ajustaba a la doctrina constitucional sobre el artículo 134.6 de la CE porque, dada su fecha de entrada en vigor (1 de enero de 2024), la medida no afectaba al presupuesto «en curso». Ante esto, el Gobierno planteó un conflicto entre órganos constitucionales del Estado.

La sentencia desestima el conflicto. Acogiendo los argumentos del Senado, entiende, con base en la doctrina consolidada sobre el artículo 134.6 de la CE, que el Gobierno se ha excedido en el uso de su prerrogativa.

Para ello, parte de que la proposición de ley fue registrada el 26 de octubre de 2023 y su entrada en vigor estaba prevista para el 1 de enero de 2024. El Gobierno sostenía, por un lado, que era previsible que en 2024 se prorrogaran los presupuestos de 2023. Además, al tener contenido tributario, los efectos de la medida se producirían incluso antes de entrar en vigor, pues los ciudadanos podrían aplazar ciertas decisiones económicas, reduciendo así los ingresos tributarios ya en 2023. En cualquier caso, el Gobierno alegaba que la potestad del artículo 134.6 de la CE no debe ceñirse a los presupuestos anuales, sino que debe interpretarse a la luz de los objetivos plurianuales de estabilidad presupuestaria, que sí se ven afectados en un caso como este.

El tribunal recuerda que ya se han planteado otros conflictos por la negativa de una Cámara a aceptar el veto presupuestario (cita las Sentencias 34/2018 y 44/2018). Asimismo, señala que el ISD es un impuesto cedido a las comunidades autónomas, salvo ciertos hechos impositivos relacionados con no residentes. Su eliminación supondría para el Estado tanto un coste (puesto que la iniciativa prevé la compensación a las comunidades autónomas)

como una pérdida de ingresos (en los casos en los que el ISD no está cedido y lo recauda el Estado). Indica que la proposición de ley en disputa vino precedida de otra cuya entrada en vigor era inmediata y el veto que opuso el Gobierno sí fue aceptado por la Mesa del Senado.

La doctrina aplicable a estos casos se halla recogida, entre otras, en las Sentencias 34/2018 y 44/2018. Según estas, la conformidad del Gobierno ha de referirse siempre al presupuesto «en curso» en cada momento, en coherencia con el principio de anualidad presupuestaria.

Consecuencia de esto es que el veto no puede ejercerse en relación con presupuestos futuros, que aún no han sido elaborados por el Gobierno ni sometidos, por tanto, al proceso de aprobación regulado en el artículo 134 de la CE. El tribunal descarta la pretensión del abogado del Estado de interpretar el veto en clave plurianual. La sentencia señala que no es la primera vez que el Gobierno plantea esta interpretación, que el TC ya ha rechazado, porque «supondría un ensanchamiento de la potestad de veto incompatible con el protagonismo que en materia legislativa otorga a las Cámaras la propia Constitución (art. 66 CE)» (STC 34/2018, FJ 9).

Una vez ratificada la doctrina de que la potestad gubernamental del artículo 134.6 de la CE se refiere siempre al presupuesto en vigor, analiza los restantes argumentos esgrimidos por el Gobierno:

Por un lado, cuando la doctrina constitucional ciñe la prerrogativa de veto a los presupuestos «en curso», se refiere a los que «estaban rigiendo al tiempo de presentación de la iniciativa legislativa». Y, en el momento de presentarse la iniciativa controvertida, los únicos presupuestos «en curso» eran los de 2023, a los que no afectaba la medida, ya que esta entraba en vigor el 1 de enero de 2024. Por tanto, la entrada en vigor estaba prevista para otro ejercicio presupuestario distinto, con independencia de que los presupuestos de 2023 se prorrogasen o no (prórroga que no se había producido aún). Distinta habría sido la solución si la proposición de ley hubiera tenido una entrada en vigor inmediata (como señaló la STC 167/2023, FJ 8, para un caso similar).

Por otro lado, tampoco se puede acoger el argumento de que una medida tributaria como la derogación del ISD puede producir un «efecto anuncio» que reduzca la recaudación ya en el ejercicio en curso, aunque no entre en vigor hasta el 1 de enero siguiente. Según constante doctrina del TC, la prerrogativa del Gobierno se ciñe a aquellas medidas cuya incidencia sobre el presupuesto del Estado sea real y efectiva, no meramente hipotética, como es la aquí alegada por el Gobierno.

En conclusión, al haberse excedido el Gobierno en el uso de la prerrogativa del artículo 134.6 de la CE, se concluye que el Senado actuó dentro de sus competencias, por lo que el conflicto se desestima.



A pesar del fallo del TC, las posibilidades reales de supresión del ISD son remotas en la actualidad, dado que ello depende de las mayorías parlamentarias en cada una de las Cámaras que conforman las Cortes Generales, donde el Congreso siempre tendrá la última palabra. Pero, sobre todo, tras haberse avalado constitucionalmente el impuesto temporal de solidaridad sobre grandes fortunas creado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que vino a complementar el IP para obligar a las comunidades autónomas a dejar sin efecto las medidas normativas adoptadas sobre este impuesto. Las probabilidades de instaurar algún gravamen complementario estatal sobre las herencias y las donaciones son más que verosímiles a pesar del panorama que acabamos de exponer sobre la utilización perniciosa de los coeficientes multiplicadores.

Fernando Martín Barahona. Cuerpo técnico de Hacienda del Estado (excedente). Cuerpo de subinspectores de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Jefe de Servicio de Estudios Tributarios en la Comunidad de Madrid. Autor de diversas publicaciones en materia de derecho tributario. Publica periódicamente artículos de actualidad tributaria en el portal <https://www.fiscal-impuestos.com/>. Ha participado como profesor en cursos, ponencias, cursos selectivos y seminarios impartidos por diversos centros oficiales (universidades y administraciones) en las materias anteriormente indicadas. <https://orcid.org/0009-0009-1735-7624>