



Máster Universitario en Gestión Administrativa

Trabajo Fin de Máster

**DIFERENCIAS ENTRE CATALUÑA Y LA
COMUNIDAD VALENCIANA, RESPECTO A LA
SUCESIÓN Y SU TRIBUTACIÓN**

**Presentado por:
Ignasi Mateu Santacana Quintas**

**Dirigido por:
Prof. Luz Marina Mendez Navarro**

Noviembre de 2022

ÍNDICE

1	Introducción	5
2	Objetivos	7
3	Metodología	8
4	La Legítima	9
4.1	Antecedentes y fundamento.....	9
4.2	Naturaleza jurídica en el CC	12
4.3	La Legítima y la Libertad de testar. Otras condiciones que afectan a la capacidad de testar en el CC	13
4.4	La Legítima en el código civil. Legitimarios y Cuantificación.....	14
4.5	La Legítima en el Derecho civil de Cataluña. Legitimarios y cuantificación	17
4.6	Diferencias entre el derecho común y el catalán.....	21
5	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	23
5.1	Antecedentes y posición doctrinal	23
5.2	Normativa ISD estatal.....	24
5.3	Normativa ISD en Cataluña	26
5.4	Normativa ISD Comunidad valenciana.....	31
6	Supuestos prácticos	34
6.1	CASO 1. HERENCIA TESTADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE	35
6.2	CASO 1 bis. HERENCIA TESTADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE.....	38
6.3	CASO 2. HERENCIA TESTADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE	40
6.4	CASO 2bis. HERENCIA TESTADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE.....	42
6.5	CASO 3. HERENCIA INTESTADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE.....	44
6.6	CASO 3bis. HERENCIA INTESTADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE	46
6.7	Presentación diferencias según los supuestos planteados.....	47
7	Conclusiones	50
8	Referencias bibliográficas	53
8.1	Referencias normativas.....	53
8.2	Bibliografía	53

ÍNDICE TABLAS

Tabla 1. Cuantías legítima CC estatal y CC Cataluña	21
Tabla 2. Cálculo ISD	25
Tabla 3. Reducciones según parentesco ISD Cataluña.....	27
Tabla 4. Tarifas ISD Cataluña	28
Tabla 5. Coeficientes multiplicadores ISD en Cataluña	28
Tabla 6. Bonificaciones cuota Grupo I	29
Tabla 7. Bonificaciones cuota Grupo II	30
Tabla 8. Tarifas ISD C. Valenciana	32
Tabla 9. Coeficientes multiplicadores.....	33
Tabla 10. Cuotas a ingresar ISD Cataluña.....	48
Tabla 11. Cuota herencia Cataluña.....	48
Tabla 12. Cuotas a ingresar ISD Valencia	48
Tabla 13. Cuota herencia Valencia.....	49

RESUMEN

El presente trabajo pretende comparar las diferencias en la sucesión y en su tributación que surgen entre dos territorios, Cataluña y la Comunidad Valenciana, como consecuencia de las diferentes regulaciones en derecho civil y en normativa tributaria, centrándose en el caso de los cónyuges y los descendientes del difunto. En primer lugar, se realiza un estudio de la figura de la legítima según la regulación del Código Civil, y posteriormente se realiza un estudio de la misma en el Código Civil de Cataluña, de aplicación a todos los ciudadanos que tengan la vecindad civil catalana. En la Comunidad Valenciana es de aplicación el Código Civil estatal. En cambio, en Cataluña, igual que en otros territorios, el Código Civil es de aplicación supletoria, siendo los derechos forales de aplicación preferente. En segundo lugar, se analiza la normativa que tanto en Cataluña como en la comunidad Valenciana regula el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en concreto en los supuestos por causa de muerte, y que afectan a los cónyuges viudos y descendientes. La regulación de ciertos aspectos de este impuesto, así como su recaudación está cedida a las comunidades autónomas, hecho que resulta en diferencias impositivas para casos iguales. Finalmente se plantean unos supuestos prácticos que pretenden facilitar la visualización de las diferencias que se pueden producir.

1 Introducción

En su artículo 2 la Constitución Española es reconocido el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que componen el Estado por lo que se acepta por el constituyente que existe una variedad de realidades territoriales que anteceden al propio texto constitucional. Sin entrar en la profundidad y complejidad de las muchas interpretaciones jurídicas y políticas que suscita este precepto, la utilidad de su redacción puede estar en otorgar criterios interpretativos que sirvan para ordenar de una manera razonable, acorde con las peculiaridades territoriales que existen en España, el reparto competencial del poder en nuestro país, tanto a nivel administrativo como territorial.

En este sentido podemos hablar de los hechos diferenciales, que existen entre las Comunidades Autónomas o determinados territorios, como ciertos ámbitos materiales sobre los que pueden ejercer competencias, debido a ciertas singularidades reconocidas fruto de una identidad, cultura y tradición propias y distintas de las comunes con el resto de España (Ortega Santiago, 2019, p. 15).

Además del art 2, existen otros artículos dentro de la Constitución que redundan en diferentes realidades jurídicas entre Comunidades Autónomas, en definitiva, que otorgan y reconocen supuestos diferenciadores entre territorios dentro del Estado de las autonomías. Estos necesitan de la incorporación de un articulado en el correspondiente Estatuto de Autonomía para su plena efectividad y práctica aplicación legal en la respectiva Comunidad Autónoma.

En relación directa con el objeto de este trabajo relacionado directamente con el derecho civil y las distintas competencias atribuidas al estado y a las comunidades autónomas el art. 149.1.8 de la Constitución Española (CE) establece que el Estado tiene competencia exclusiva en materia de Legislación civil pero dispone que en las comunidades autónomas donde existan los derechos civiles y forales podrán conservar, modificar y desarrollar los mismos.

Nos encontramos entonces, dentro del ordenamiento jurídico, que existen distintos Derechos forales a parte del derecho común. Es pues el ordenamiento civil español un sistema plurilegislativo en el que coexisten distintas legislaciones en situación de igualdad (Segura, 2000, p. 24). Los territorios que tienen

regulados sus derechos forales son Catalunya, Islas Baleares, Aragón, Galicia, Navarra, País Vasco y el fuero de Ayala. El Fuero de Ayala particularmente data del siglo XIV y se encuentran vigentes dos disposiciones para las personas que tenga la vecindad civil para estos municipios y pueblos (Arévalo, 2013, p. 354). En todos estos territorios se aplica el Código Civil como derecho supletorio del derecho foral como determina el art 13 del Código Civil.

Como veremos seguidamente, tanto los derechos civiles forales como el derecho civil común, que se articula mediante el Código Civil, limitan la libertad de testar de distinta manera, siendo el límite fundamental el sistema de legítimas.

Por otra parte, alejándonos de la normativa en derecho civil en pro de la tributaria en su art 157.1 la Constitución española establece que los recursos de las Comunidades Autónomas están integrados, entre otros, por los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado¹. A cerca del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se regula su cesión en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Esta normativa prevé la cesión del rendimiento, de algunas competencias normativas sobre las reducciones de la base imponible tanto en transmisiones por causa de muerte como “inter vivos”, también sobre la tarifa y coeficientes, sobre las deducciones y bonificaciones de la cuota y finalmente ceder a las comunidades autónomas la gestión del impuesto (García, 2010, p. 4).

En base a lo expuesto nos encontramos que las CCAA presentan regulaciones muy dispares (Jara, 2015, p. 559) y que en relación al ISD que resultan, como se puede intuir, en unas cargas impositivas muy distintas para el contribuyente según su residencia.

¹ Ver Artículo 157. 1. de la Constitución Española referente a los recursos de las Comunidades Autónomas

2 Objetivos

Este trabajo pretende comparar, mediante la revisión bibliográfica, estudio de la normativa y la posterior simulación de supuestos reales, la diferente carga impositiva así también como las diferentes atribuciones hereditarias.

El objetivo General es analizar las diferencias impositivas existentes en una sucesión en Cataluña y en la Comunidad Valenciana.

Para llegar a este objetivo general se siguen los siguientes pasos:

1. Realizar el estudio de una figura central dentro del derecho civil aplicado a las sucesiones como es la legítima, según lo dispuesto en el Código Civil y en el Código Civil de Cataluña
2. Estudiar la regulación del impuesto sobre sucesiones, en cuanto a los descendientes y cónyuge comprende, aplicable en Catalunya y la Comunidad Valenciana.
3. Comparar mediante supuestos prácticos las diferencias de las distintas regulaciones.

3 Metodología

El estudio se ha iniciado realizando primeramente una búsqueda de información sobre la materia a través de los buscadores académicos Google Académico y Dialnet, en agosto de 2022. Las palabras clave utilizadas han sido, combinadas en distinto orden: legítima, derecho foral, diferencias autonómicas, Cataluña, impuesto sucesiones, herencia. Posteriormente se ha realizado una selección centrándose en los documentos más recientes (principalmente posteriores a 2010): artículos en revistas jurídicas y profesionales, libros sobre las materias de estudio y tesis doctorales.

Junto con esta documentación se ha realizado un estudio de la figura de la legítima según lo dispuesto en el Código Civil común y en el Libro IV del Código Civil catalán, y en su caso, de la Constitución.

También, se ha analizado igualmente normativa reguladora del Impuesto de Sucesiones que rige actualmente en España, en Cataluña y en la Comunidad Valenciana, centrándose a lo que directamente afecte a hijos y cónyuge o pareja estable (tarifas, coeficientes multiplicadores, reducciones y bonificaciones) mediante el acceso a las webs oficiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), la Administració Tributària de Catalunya y la Agència Tributària Valenciana.

Posteriormente se ha intentado resaltar las diferencias en las atribuciones sucesorias y en la carga financiera que existen en ambos territorios mediante el uso de casos prácticos. Se finaliza el trabajo con unas consideraciones del que suscribe sobre la revisión documental y los resultados obtenidos a modo de conclusión.

4 La Legítima

4.1 Antecedentes y fundamento

Ya en el año 800 cuando Carlomagno no renovó el antiguo Imperio romano si existía una unidad jurídica del nuevo Imperio que llevaba a adoptar un derecho común. En este contexto, las mayores relaciones sociales y comerciales crearon la necesidad de tener un derecho para todo el territorio y la voluntad de ciertas personas (los glosadores) a realizar su estudio (Ballvé, 2017, p. 271).

Por lo tanto, apareció la necesidad no solo de conocer del derecho romano, también de adaptarlo a la realidad social de esa época.

La libertad de testar surge con el testamento, que tiene su implantación con en el Derecho romano y después, en la época visigoda, según el Derecho germánico, se configura la legítima de los hijos en las cuatro quintas partes, que se conserva en el derecho de Castilla en que se basa fundamentalmente el Código Civil (que rebajó su cuantía como veremos con posterioridad). Vemos pues, que la figura de la legítima tiene un largo recorrido histórico y es tratada y regulada según las distintas tradiciones sociales y familiares de cada territorio. Por lo tanto, el derecho de la legítima tiene su origen en el derecho romano y se define como un deber familiar que reduce la libertad de testar en favor de los hijos protegiendo los valores familiares. Contiene pues la idea o fin de solidaridad intergeneracional, y por ese motivo tiene un papel fundamental el concepto de familia y sus diferentes connotaciones y composición según donde y cuando nos situemos. De aquí que, entonces, haya diferencias notables que regulan esta figura en los distintos ordenamientos jurídicos.

En Europa, por ejemplo, no existe ningún ordenamiento que permita la absoluta libertad de testar (Fernández-Hierro, 2010, p. 24): En el valle de Ayala, uno de los derechos forales que conviven en territorio español y que afecta a unos municipios de este valle a caballo entre Bizcaia y Guipuzkoa existe libertad total de testar como excepción a lo comentado, en concreto, según la disposición de la ley XXVIII del Fuero de Ayala (Ibarra, 2010, p. 12).

Podemos encontrarnos con sistemas legitimarios clásicos en que existe esta limitación a testar (incluso dentro de ellos existen los que otorgan al legitimario un derecho de crédito considerando la legítima como *pars hereditatis* como sucede actualmente con el derecho civil catalán), otros como los derechos de países anglosajones que reconocen la plena libertad de testar (aun así con alguna limitación) y otros que se encuentran en un punto intermedio, en que los legitimarios tienen ciertos derechos solo en caso de necesidad (por ejemplo en Rusia) (Fernández-Hierro, 2010, p. 27).

Incentivo o consecuencia de esta disparidad son las diferentes argumentaciones a nivel jurídico, académico y social a favor o en contra de la libertad de testar, y concretamente, de mantener dentro del ordenamiento jurídico la figura de la legítima. La admisión de la cuota legitimaria y su cuantía ha sido un tema de apasionado debate entre tratadistas y legisladores históricamente debido a su importancia notoria, pues afecta no solo a la sociedad en general sino también a los principios del fundamento de la familia, entendiendo esta como la primera, básica y más elemental tipología de sociedad humana.

Por lo visto hasta ahora, podemos definir la legítima desde un punto de vista positivo o negativo. Podemos ver la legítima positivamente como un derecho de los legitimarios o, por el contrario, como un límite a la libertad de testar.

A continuación, se enuncian algunas de las argumentaciones más habituales al respecto de la legítima:

A favor. Como se ha apuntado la legítima pretende en su origen preservar o mantener los valores familiares, evitando que los progenitores despojen a sus hijos de “sus” bienes para entregarlos a terceros de forma caprichosa. Por lo tanto, se puede ver como una forma de evitar que terceros, mediante manipulación, puedan confundir o tergiversar la voluntad del causante o progenitor, especialmente en los últimos años de su existencia. Igualmente, la legítima aporta transparencia y seguridad a la familia, ya que esta es previsible y cuantificable. Y si bien la familia tradicional se ha reducido en nuestra sociedad, esta no se ha extinguido, y ciertos valores aún tienen vigencia en distintos ámbitos sociales.

En contra. La aparición de la legítima se produce en un momento histórico donde la sociedad en general y las familias, como elementos esenciales de esta, ha evolucionado y cambiado en gran manera. Así, las relaciones familiares anteriormente eran más estrechas, las familias eran más numerosas y a menudo trabajaban juntas en el negocio familiar, siendo la aportación a la riqueza familiar en grupo. La vinculación con el patrimonio familiar (en concreto la casa, masía caserio, hacienda, etc., que ahora puede cambiar varias veces al largo de la vida) y afectivamente con la propia familia se ha debilitado, siendo hoy en día los vínculos afectivos más habitualmente que antes dirigidos a terceros y no necesariamente con personas o miembros del grupo familiar (Ibarra, 2010, p. 15). En contraposición también, la riqueza se aporta individualmente, no están todos los miembros de la familia vinculados a un mismo negocio o actividad productiva. Igualmente, la idea de continuidad y solidaridad puede considerarse cumplido en vida, pues la esperanza de vida ha aumentado hasta el punto que en el momento de la defunción de los progenitores es muy habitual en nuestros días que los hijos dispongan de la formación e independencia económica o patrimonial suficiente que siglos atrás no tenían. Incluso la entidad cuantitativa que tiene la legítima parece que comúnmente no cumpla con este propósito de asegurar la subsistencia de los descendientes.

El núcleo del debate parece residir en determinar si ciertas normas son adecuadas a la realidad de la sociedad que regulan, y es razonable argumentar que, si la sociedad ha cambiado, la legítima, como parte esencial del derecho sucesorio, debería cambiar también.

En el otoño del año 2014 se publicó una propuesta de reforma del Código civil elaborada por la Asociación de Profesores de Derecho Civil interviniendo en la misma más de 80 profesores de universidades públicas españolas. Dicha Propuesta es el fruto, según indica el prólogo de la misma, de más de 4 años de trabajos, y en su redacción ha predominado un criterio conservador, introduciendo modificaciones en aquellos ámbitos donde exista un consenso generalizado. En el Capítulo VII dentro del Título VI del Libro cuarto encontramos el articulado que dicha propuesta realiza en relación a la legítima, en donde se incide en el aspecto positivo de la legítima, considerando este un derecho de los legitimarios en contraposición a un límite a la libertad de testar. La propuesta,

en cuanto a la legítima comprende, no resulta un cambio radical, pues no elimina el sistema de legítimas si no que lo reduce y debilita en el mismo sentido y camino que ya están recorriendo los distintos derechos forales, sin llegar, pero, a la libertad de testar que si están otorgando estos últimos. Al igual que estos, los derechos forales, la propuesta pretende aclarar artículos redundantes, repetitivos o de difícil interpretación, suprimir arcaísmos y corregir la redacción para actualizarla a conceptos jurídicos y sociales actuales. A parte de la reducción cuantitativa (pasa de los 2 tercios, uno de mejora, a dos cuartos, uno de legítima estricta y otro de mejora si son varios los legitimarios y a un tercio si solo es uno) también se establecen otras reducciones de la figura legitimaria resaltando la exposición de motivos el límite temporal en orden al cómputo de las liberalidades entre vivos en consonancia al Libro IV del Código civil de Catalunya que utiliza esta solución jurídica.

4.2 Naturaleza jurídica en el CC

En la Constitución no se incluye ninguna referencia o precepto que otorgue a la legítima un derecho constitucional (Aloy, 2007, p. 12). Viene refrendada esta afirmación por el hecho que algunos de los derechos forales existentes en España otorgan la plena capacidad de testar, como el Fuero de Ayala, o la Compilación de Derecho Civil Foral de Navarra, donde se configura una legítima formal pero sin una cuota patrimonial a exigir.

Si bien en el Código Civil no se especifica la naturaleza del derecho a la legítima, apareciendo aquí diversas teorías sobre la misma, si se puede hablar de la intangibilidad de la legítima. Esto es, que la legítima está impuesta por la ley. Podemos distinguir dos tipos de intangibilidad:

- La cuantitativa, que prohíbe al realizar el testamento otorgar menos de lo que corresponde por la legítima. Esta característica se articula en el Art. 813 del CC.
- La cualitativa, en que el legislador no permite al causante gravar la legítima., que vemos regulado en el segundo párrafo del art 813 y también en el art 824.

Cabe destacar también que jurídicamente, y considerando la legítima como un límite a la libertad de testar, la doctrina mayoritariamente considera que el legitimario no es un heredero necesariamente, si no que en determinados casos este ocupa una posición de acreedor respecto de los herederos, legatarios o donatarios, según el caso. Esto se desprende de lo que establece el art 815 del Código Civil y a pesar de la expresión “heredero forzoso”: “El heredero forzoso a quien el testador haya dejado por cualquier título menos de la legítima que le corresponda, podrá pedir el complemento de la misma”. Y se refrenda en el artículo 841 (y hasta el 847) al establecer que la legítima puede pagarse en metálico en determinados casos, importe que no tiene que ser de la herencia propiamente. Y esto sumado a que en los artículos 821, 829 y 1056.2 del CC si se establecen diversos supuestos objetivos en que el causante puede imponer percibir en dinero extrahereditario (de Tejada, 2020, p. 276).

En relación con lo expuesto en el párrafo anterior, y a pesar de que el CC plantea ciertas dificultades, existen diferentes mecanismos que, por ejemplo, en el caso de la planificación de la sucesión de la empresa familiar, permiten compatibilizar el sistema amplio de legítimas del CC con una mayor libertad del causante a la hora de planificar su sucesión facilitando, como hemos apuntado, el pago de las legítimas en metálico (Soto, 2011, p. 32).

4.3 La Legítima y la Libertad de testar. Otras condiciones que afectan a la capacidad de testar en el CC

Aun no siendo objeto del estudio de este trabajo parece indicado mencionar otros supuestos que limitan la capacidad de testar del causante o testador a parte de la legítima. Conviene en este punto mencionar los artículos 790 y 792 del CC que disponen que podrán estipularse condiciones en el testamento siempre que no sean contrarias a las leyes.

Autores como Torres García y García Rubio (2014) entienden que las condiciones ilícitas son únicamente las contrarias a las normas jurídica o a las buenas costumbres.

Otras condiciones son las que afectan a la libertad del sucesor a contraer matrimonio reflejada en el art 793 CC , la libertad religiosa que dispone el art 16 de la CE y por remisión del art 792 CC.

O las condiciones que afecten al derecho a la igualdad y a la no discriminación por razones de sexo o filiación.

4.4 La Legítima en el código civil. Legitimarios y Cuantificación

La regulación de las legítimas en el Derecho Civil del territorio común se encuentra en los artículos 806 a 833 del Código Civil en su Libro III, Título III, Capítulo II, Sección 5ª.

En el art 807 del CC establece que son legitimarios (“herederos forzosos” según la redacción del art 807 y que define el art 806) los hijos y descendientes; subsidiariamente, los padres y ascendientes y, junto con ellos, el cónyuge supérstite, que puede concurrir con ambos.

En el art 808 del CC se determina el importe de la legítima. Esta se cuantifica en lo que se denomina un sistema de tercios. Primero se impone la legítima corta o estricta, a la que corresponde un tercio de la herencia, que se divide en partes iguales entre todos los hijos o legitimarios inmediatos. Esta legítima no puede ser objeto de gravamen excepto por el supuesto que se prevé en el último apartado del art 808, introducido por el art 10.3 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre (sustitución fideicomisaria a favor de hijos o descendientes discapacitados judicialmente).

Posteriormente existe la legítima o tercio de mejora, que se destina a mejorar a cualquiera de los hijos o descendientes (por lo tanto, puede ser un nieto también, aunque no sea heredero forzoso en el sentido expuesto en el art 807). Se considera la legítima larga la suma de la estricta y la de mejora. En la parte que el testador no haga uso de esta facultad de mejora este tercio o parte de él se distribuye en partes iguales entre los legitimarios inmediatos, siendo entonces parte de la legítima estricta. Hay que señalar en este punto que las donaciones

realizadas intervivos deben expresar si tienen la condición de mejora, pues en caso contrario se imputan a la legítima estricta.

Finalmente, la tercera parte restante es de libre disposición para el testador.

Si, como establece el art 807 CC, no existen hijos o descendientes, los padres o ascendientes tienen derecho a percibir el 50 % de la herencia de los hijos y descendientes, a excepción que concurrieran con el cónyuge viudo del causante, en cuyo caso disminuye a la tercera parte. Por lo tanto, la legítima de los padres y ascendientes es subsidiaria al requerir que no existan hijos ni descendientes. Parece necesario en este punto mencionar lo que dispone el art. 810 CC referente a que las normas para la disposición de la legítima son diferentes si hablamos de los padres o del resto de ascendientes. Si consideramos los primeros, si ambos padres hubieran sobrevivido al causante, la legítima se distribuye por igual entre ellos, y si uno hubiera fallecido, su parte aumenta al otro. Pero si no hay padres y si ascendientes en el momento de la defunción y son de igual grado, de las líneas paterna y materna, se distribuye la herencia por mitad entre ambas líneas, y si los ascendientes fueren de grado diferente, corresponderá todo a los más cercanos de una u otra línea, respetando las reservas establecidas en los art 811 y 812.

Finalmente, el último legitimario o “heredero forzoso” según el art 807 CC es el viudo, que tiene derecho al usufructo del tercio de mejora, si concurre con los hijos o descendientes, al usufructo de la mitad de la herencia caso de concurrir con ascendientes o en falta de todos estos al usufructo de dos tercios de la herencia. El CC en sus artículos del 834 a 840 establece distintas formas para el pago de este derecho del cónyuge viudo. Por lo tanto, el derecho legitimario del cónyuge viudo es compatible y simultaneo con el resto de personas con derecho a la legítima y su importe será diferente dependiendo de con quienes concorra, así como la forma en que reciba el derecho. Conviene apuntar finalmente, respecto al cónyuge viudo, que el art 1321 del CC le asigna las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber, y que no se computaran en este caso en el ajuar y otros elementos de extraordinario valor.

El cálculo de la legítima según dispone el CC en sus artículos 818 a 822 se realiza como sigue:

Caudal relicto: determinación de la valoración de los bienes menos las deudas, gastos y cargas en el momento de la muerte del causante (activo menos pasivo)

Donaciones: se incorporan al resultado anterior todas las donaciones realizadas por el testador independientemente de sus destinatarios

De la suma de los anteriores cálculos obtenemos el importe de la legítima global de donde calcularemos la legítima individual (hay que tener en cuenta lo dispuesto en el art 819 CC referente a la imputación de las donaciones hechas a los hijos o a extraños) en función de cada caso según hemos visto anteriormente.

Si no existieran suficientes bienes para satisfacer la legítima procederá a la reducción o anulación de los mandatos realizados en el testamento según el orden dispuesto en el art 820 del CC y las especificaciones concretas de los art 821 y 822.

Vale la pena comentar a Sánchez (2022) cuando clarificadoramente nos comenta jurisprudencia sobre la libertad de donar en vida y las posibles consecuencias en el momento de la muerte en cuanto a la legítima se refiere, en particular la STS (1ª) 12 mayo 2005 (RJ 2005\3994) que estableció que toda “persona tiene poder de disposición mientras vive, sobre todos sus bienes, por actos inter vivos onerosos o incluso gratuitos, sin perjuicio de que a estos últimos se les pueda aplicar la reducción por inoficiosidad” si perjudicasen la cuota legitimaria. Entonces, es posible donar en vida con libertad y con plena validez, pero a la muerte del donatario puede que estas donaciones total o parcialmente sean necesarias para el pago de la legítima.

Para la consideración de los legitimarios, los hijos y descendientes tienen el derecho de representación, derecho del que no gozan los padres y ascendientes. Esto implica que, por ejemplo, el derecho de un hijo repudiado, desheredado o indigno se traspasa a sus hijos o descendientes. Por el contrario, si un padre o ascendiente renuncia, es incapaz o ha sido desheredado su derecho a la legítima se extingue.

4.5 La Legítima en el Derecho civil de Cataluña. Legitimarios y cuantificación

El tratamiento y regulación de la figura de la legítima en el derecho foral catalán viene dispuesta en el Libro IV del Código Civil de Catalunya, relativo a la Sucesiones, publicado en el DOGC nº 5175, de 17/07/2008 mediante la Ley 10/2008, de 18 de Julio, y que entró en vigor el 1 de enero de 2009. Esta ley modifica el “del Código de sucesiones por causa de muerte en el derecho civil de Cataluña” vigente antes, derogando la “ley 40/1991, de 30 de diciembre”. La regulación de la legítima se encuentra en el capítulo I del Título V y comprende el artículo 451 en sus 27 apartados y en el Capítulo II se regula la cuarta viudal que abarca el art 452-1 hasta el 452-6.

La Legítima en el derecho civil de Cataluña, como también en la normativa gallega, se entiende como un derecho de crédito del legitimario, esto es como un *pars valoris*, esquivando así la discusión doctrinal sobre su naturaleza. Entonces el legitimario no ostenta ningún derecho real. Es el heredero quien responde frente a este personalmente del pago de la legítima y/o el suplemento (Fernández-Hierro, 2010, p. 64). Así mismo, la legítima en el Libro IV tiene un carácter necesario ya que está debidamente regulada por normas coactivas, es pues un derecho necesario (intangibilidad cuantitativa, la cualitativa no la tiene por la cautela Socini que veremos a continuación y por la posibilidad permitida en el Código Civil catalán de establecer gravámenes o limitaciones sobre los bienes atribuidos) (Cortada, 2009, p. 533).

En el preámbulo de la Ley ya indica que se considera la legítima como un derecho sucesorio legal y un límite a la libertad de testar haciendo hincapié en que se sigue el camino a su minoración y a restringir su reclamación para a continuación apuntar, al justificar la reducción de los años en que se computan las donaciones a efectos de calcular la legítima, que tiene mayor relevancia el procurar una formación a los hijos que el garantizarles un patrimonio.

Por lo tanto, hemos visto dos características debilitadoras de la legítima, como son la reducción del período de reclamación de la misma y su suplemento (con dos excepciones que veremos seguidamente), y la limitación a los diez años

precedentes a la muerte de las donaciones realizadas que se suman para el cálculo de la legítima.

Otro de las características debilitadoras de la legítima en el Libro IV analizado, también mencionado en su preámbulo, es el uso de la cautela Socini. Esta figura establece que los sujetos que reciben la herencia o legado con un gravamen puede decidir si la aceptan o por reclamar la legítima que les corresponda.

La Ley 10/2008 incorpora un precepto referente a dos excepciones a la regla general de los 10 años de computación de las donaciones incluidas en el art 451-8 CCCat. En la primera excepción a la regla general la Ley describe que se computan las donaciones en que se pacte expresamente su imputación a la legítima.

A continuación, la Ley añade dos causas más que excepcionan la regla de los 10 años son las donaciones que se realicen a los hijos para el emprendimiento empresarial y para la compra de su primera vivienda.

Al respecto de las establecidas en el apartado 2.a) Lamarca i Marquès (2009) las considera poco encertadas por imprecisas y arbitrarias para finalmente concluir que “pronto veremos que se preguntaran” los ciudadanos en general “por qué unas donaciones si son imputables y otras no”.

Un último punto introducido por esta Ley que merece la pena mencionar corresponde a la desheredación por una inexistencia de la relación familiar entre el causante y el legitimario por una causa exclusivamente imputable a este último y que el propio preámbulo comenta que puede ser origen de litigios por ser difícil probarlo.

En relación a este punto este septiembre de 2022 se ha publicado en los medios informativos una noticia sobre un anteproyecto de ley que prepara la Conselleria de Justicia de la Generalitat en que se modificará el CCCat en lo que respecta a la desheredación por causas de malos tratos psicológicos, revirtiendo la carga de la prueba al acusado (este deberá probar ante la justicia que no los perpetró).

En referencia a los sujetos, según dispone el art 451-4, primero son legitimarios los hijos y descendientes, disponiendo de un derecho de representación a favor de los descendientes de los hijos premuertos, los desheredados justamente, los

declarados indignos y los ausentes. A pesar de ello, el derecho de representación se aplica únicamente a la legítima y no a las atribuciones patrimoniales que el muerto haya ordenado a favor de este.

Posteriormente son legitimarios, y sólo en caso de defecto de los primeros, los progenitores (no se habla de padres si no de progenitores en previsión de adopciones). No están incluidos entonces como legitimarios otros ascendientes. Su derecho no se puede transmitir y se termina con su muerte si no ha sido reclamado en vida.

Finalmente, la Ley establece una serie de derechos favorables al cónyuge o pareja conviviente en el art 452-1 que no suponen derechos legitimarios propiamente, sino que los considera derechos matrimoniales mortis causa u otros derechos sucesorios.

En primer lugar, en la sucesión intestada regulada en el Título IV del Libro cuarto del CCCat, el art 442-3 y 442-4, siguiendo los órdenes establecidos en el Capítulo II² atribuye al viudo o conviviente el usufructo universal y vitalicio sobre toda la herencia (tiene la potestad de cambiar este derecho por la atribución de un 25 % del total de la herencia más el usufructo de la vivienda familiar según establece el art 442-5) (Cortada, 2009, p. 542). En caso de no concurrir con hijos será heredero en plena propiedad de la herencia, siempre teniendo en cuenta que los progenitores conservan el derecho a su legítima.

También goza de unos beneficios viudales familiares regulados en los art 231-30 y 231-31 como son derecho al ajuar de la vivienda familiar y el año de viudedad o “any de plor”.

Finalmente goza de la institución de la cuarta viudal, figura regulada en los art 452-1 a 452-6 del CCCat. La cuarta viudal otorga un derecho de obtener la cantidad que sea precisa para cubrir los recursos económicos suficientes con el límite máximo de la cuarta parte de la herencia (no es el mismo cálculo que el realizado para determinar la cuarta parte de la legítima, pues no se incluyen las donaciones hechas al viudo o conviviente en vida como dispone el art 452-3). Jurídicamente, la cuarta viudal no forma parte de la legítima si no que es una

² Estos órdenes son diferentes al orden establecido para la legítima al disponer el cónyuge o pareja en segunda posición en detrimento de los progenitores, particularidad del CCCat

figura compensatoria con la voluntad de remendar el posible perjuicio producido por la viudedad.

Las necesidades del viudo o del conviviente se determinan contando sus propios bienes, el nivel de vida que tenía mientras compartían su vida, la edad, el estado de salud, si dispone o percibe rendimientos, las perspectivas económicas que sean factibles preveer y cualquier otra circunstancia que sea significativa. Es decir, se hace referencia a los criterios que se fijan en la pensión compensatoria en caso de divorcio para evitar el hecho que en caso de viudedad del cónyuge este no quede en una situación peor que por causa de divorcio.

El cónyuge viudo casado en régimen de separación de bienes (el que se aplica por defecto en el derecho civil catalán) o la pareja de hecho puede adicionalmente, y si los derechos de sucesión no lo cubriesen, solicitar la compensación económica por razón de trabajo tal y como detalla el art 232-5 del CCCat. Esto es así si un cónyuge ha trabajado para la casa sustancialmente más que el otro y este segundo ha incrementado de forma superior su patrimonio respecto el primero.

La cuantía, así como el cálculo de la legítima se estipula en el art 451-5. El importe de la legítima corresponde a un cuarto de la herencia, incorporando según lo comentado, las donaciones o enajenaciones (exceptuando las liberalidades al uso) realizadas en los diez años anteriores a la muerte del causante y las donaciones que sean imputables a la legítima con independencia de su fecha (denominadas todas estas donaciones colacionables).

Hay que tener en cuenta que los bienes que se incorporan fruto de donaciones o de otros actos se valoran a la fecha de la defunción, excepto los que enajenados o perdidos por el donatario previamente a la dicha fecha, en cuyo caso se usa su valoración cuando se enajenaron o destruyeron.

También, a efectos del cálculo y como particularidad del derecho civil catalán, habrá que tener en cuenta los posibles pactos que el art 451-26.2º contempla.

4.6 Diferencias entre el derecho común y el catalán

Estudiadas las dos legislaciones aplicables de derecho civil a las legítimas en la Comunidad Valenciana y en Cataluña, la del territorio común según la dispuesto en el Código Civil, y a los sujetos de vecindad catalana, según lo dispuesto en el Libro IV del CCCat, resaltaré las principales diferencias, no en cuanto a los fundamentos jurídicos u otras consideraciones, si no en referencia al destino de las cuantías legitimarias. Se ha elaborado una tabla en función de quienes concurren en el momento de la muerte del causante.

Tabla 1. Cuantías legítima CC estatal y CC Cataluña

Legítima descendientes			Legítima ascendientes		
CC estatal		CC Cataluña	CC estatal		CC Cataluña
1/3 estricta	1/3 mejora	1/4	1/2	1/3 si concurre cónyuge viudo	1/4

Legítima Cónyuge CC estatal		
1/2 usufructo con ascendientes	2/3 usufructo sin descendientes y ascendientes	1/3 usufructo con descendientes

Elaboración propia a través de los datos ofrecidos el Código Civil y el Código Civil Catalán, 2022.

Los derechos hereditarios del cónyuge o pareja estable sobreviviente en el CCCat dependerán de si la herencia es testada o no, de con quien concorra y también de circunstancias económicas, como hemos visto con anterioridad.

Por lo tanto, vemos que las cuantías de las legítimas reguladas en el Código Civil son mayores y, consecuentemente, la libertad de testar es mayor en Cataluña que en el Comunidad Valenciana, donde, en caso de concurrir hijos y el cónyuge viudo, la parte de la herencia de libre disposición es un tercio. En Cataluña en

una herencia testada el cónyuge viudo tiene el derecho regulado de como máximo a la cuarta viudal.

5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

5.1 Antecedentes y posición doctrinal

El ISD es un impuesto con un largo recorrido en la mayoría de estados. Existen los primeros precedentes del impuesto de sucesiones en Egipto (año 700 a. C.) y en la antigua Grecia (García, 2021, p. 108). Posteriormente la tributación de las sucesiones se realiza en el Derecho romano a través de la vicesima hereditatum, del emperador Octavio Augusto. Des de estas referencias más antiguas y después de pasar por muchas vicisitudes, derogaciones y restablecimientos, nos encontramos los actuales sistemas fiscales que no han supuesto cambios importantes en la esencia del impuesto.

En España, ya a finales del siglo XVIII aparece por medio de la Real Cédula de Carlos IV, de 19 de septiembre de 1798. Desde entonces ha sido un impuesto sujeto a un continuo debate, aboliciones, implantaciones y modificaciones (Calvo, 2017, p. 36). En su historia más reciente en España, el ISD se aprobó mediante la Ley 29/1987 como un tributo complementario en cuanto a la imposición directa se refiere, del IRPF, y que mantenía los dos principios que regían la anterior regulación del tributo que son el importe de la adquisición hereditaria y el grado de parentesco entre el causante y el que adquiere. A partir de la Ley 14-1196 ya se producen las primeras cesiones competenciales y recaudatorias a las CCAA, que se ampliaron el 2001 y hasta llegar a la Ley 22/2009.

Actualmente en España, debido a la disparidad de normativas autonómicas, la tributación de este Impuesto (y también del Impuesto sobre el Patrimonio, constituyendo los dos tributos los principales gravámenes sobre el patrimonio) ha desembocado en una competencia fiscal entre territorios, favoreciendo la movilidad ciudadana, especialmente la más acaudalada, en busca de una menor carga tributaria y de la sola elusión fiscal.

5.2 Normativa ISD estatal

La normativa estatal se establece en la Ley 29/1987 para desarrollarse reglamentariamente mediante el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en que se regula el Reglamento del ISD. Siguiendo la estructura explicativa de García (2010), las características principales de esta regulación son:

- I. Se integra el hecho imponible del impuesto las adquisiciones “mortis causa” y las “inter vivos”, es decir, todas las adquisiciones patrimoniales gratuitas, así como la percepción de cantidades derivadas de seguros de vida (art 3 LISD).
- II. Se establece en el art 5 de la LISD que serán contribuyentes en caso de muerte los causahabientes, en las transmisiones lucrativas entre vivos los que reciban o sean favorecidos y en los seguros sobre la vida, los beneficiarios. En el segundo apartado del artículo 3 excluye las personas jurídicas del ámbito de este impuesto, siendo, entonces, solo sujetos pasivos las personas físicas.
- III. La Base imponible se integra por el valor neto de la adquisición (es el importe real de los bienes menos cargas y deudas deducibles) reservándose la Administración Tributaria la posible comprobación.
- IV. Finalmente se establece el sistema para calcular la deuda tributaria que se expone a continuación mediante la siguiente Tabla:

Tabla 2. Cálculo ISD



Elaboración propia a través de los datos ofrecidos en la Ley 29/1987, 2022.

Primero se deben descontar algunos importes de la base imponible para obtener la base liquidable. Son las reducciones que disponen el Estado y las CCAA, las cuales consideran el grado de parentesco entre el difunto y los causahabientes, así como su edad y si tienen alguna minusvalía (art. 20 LISD). Además, la normativa del Estado también dispone una reducción del 95% para las empresas individuales siempre que sean adquiridas por algunos familiares y se conserven en su propiedad durante diez años, reducción adoptada por la mayoría de CCAA con matizaciones.

Después, se utiliza la tarifa del impuesto a la base liquidable para encontrar la cuota íntegra. Las CCAA tienen la opción de regularla y en caso contrario se aplica la regulada por el Estado, que es progresiva en consonancia con la función redistributiva que se pretende con este impuesto.

Calculada la cuota íntegra, se multiplica por un coeficiente y así encontrar la cuota tributaria. Este coeficiente es diferente según el patrimonio que tenga anteriormente el contribuyente y su parentesco (art. 22 LISD). Al importe obtenido se le resta, si procede, la deducción prevista para evitar la doble imposición internacional (art. 23 LISD).

5.3 Normativa ISD en Cataluña

Hasta el año 2009 el Parlamento de Catalunya había regulado en varias ocasiones algunos aspectos que no comportaban cambios fundamentales respecto de la regulación estatal. Es en la reforma del año 2009 mediante la Ley 26/2009 de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas, que se introdujeron relevantes cambios que afectaban a su regulación.

Principalmente se introdujeron:

- importantes reducciones personales en las adquisiciones por muerte,
- la reducción por compra de la vivienda habitual,
- modificaciones en la tarifa (se reducen de 16 a 5 los tramos y disminuyen los tipos),
- modificaciones en los coeficientes multiplicadores,
- asimilación de las situaciones de convivencia de ayuda mutua a los parientes del grupo II a efectos de aplicar reducciones personales y de la vivienda habitual

Posteriormente, y por mandato de la propia Ley 26/2009, el Govern de la Generalitat de Catalunya presentó un nuevo proyecto de ley para regular todo el impuesto que se materializó en la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Des de entonces se han producido varias modificaciones a la misma (Ley 2/2014, de 27 de enero; Ley 2/2016, de 2 de noviembre; Ley 5/2017, de 28 de marzo; Ley 5/2020, de 29 de abril y la más reciente Ley 2/2021, de 29 de diciembre).

A continuación, se relacionan las diferencias normativas del ISD aplicables en Cataluña con respecto la normativa estatal en las transmisiones “mortis causa”:

1) REDUCCIONES

Se expone a continuación el título y una breve descripción de las reducciones establecidas en la regulación del ISD vigente en Cataluña. Es importante señalar que a excepción de la reducción por discapacidad todas dependen del parentesco entre el causante y el adquirente (Agencia Tributaria de Catalunya, 2022):

1. Reducción por parentesco entre el adquirente y el causante, en función del grupo de parentesco (Agencia Tributaria de Catalunya, 2022):

Tabla 3. Reducciones según parentesco ISD Cataluña

GRUPO	CONCEPTO	REDUCCIÓN
I	Hijos menores de 21 años y otros descendientes menores de 21	100 mil €, más 12 mil € por año menor de 21, limitado a 196 mil €
II	Cónyuge o pareja estable	100 mil €
	Hijos/as a partir de 21 años	100 mil €
	Otros descendientes de 21 años o más	50 mil €
	Convivencia de ayuda mutua	50 mil €
	Progenitores y otros ascendientes	30 mil €
III	Colaterales de 2º y 3º gº y asc. y desc. afinidad	8 mil €
IV	Colaterales de 4º grado o mayor y otros	0

Elaboración propia a través de los datos ofrecidos la Ley 19/2010, 2022.

2. Reducción por discapacidad, en función del grado (Agencia Tributaria de Catalunya, 2022).
3. Reducción para personas del grupo II con 75 años o mayores, 275 mil €. No es compatible con la reducción anterior (Agencia Tributaria de Catalunya, 2022).
4. Existen otras reducciones, aplicables cumpliendo ciertos requisitos específicos en cada una, como por ejemplo la percepción de importes de contratos de seguros de vida, la adquisición de elementos patrimoniales afectos a una empresa individual o actividad profesional así como de ciertas participaciones en sociedades. Otra reducción habitual es la

aplicable a la adquisición de la vivienda habitual del fallecido (Agencia Tributaria de Catalunya, 2022).

2) TARIFA Y COEFICIENTES MULTIPLICADORES

Se establecen en los art 57 y 58 de la Ley 19/2010 según las siguientes tablas:

Tabla 4. Tarifas ISD Cataluña

RESTO BASE LIQUIDABLE HASTA EUROS	TIPO %
50.000,00 €	7%
150.000,00 €	11%
400.000,00 €	17%
800.000,00 €	24%
en adelante	32%

Elaboración propia a través de los datos ofrecidos en la Ley 19/2010, 2022.

Tabla 5. Coeficientes multiplicadores ISD en Cataluña

PATRIMONIO PREEXISTENTE EUROS	GRUPOS I y II	GRUPO III	GRUPO IV
Hasta 500.000	1,0000	1,5882	2,0000
De 500.001,01 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

Elaboración propia a través de los datos ofrecidos en la Ley 19/2010, 2022.

3) BONIFICACIONES

Las bonificaciones a la cuota íntegra para las herencias en Cataluña se aplican de acuerdo con las reglas siguientes, tipificadas en el art 58 bis (añadido por la Ley 3/2011, modificado por el art. 122.6 de la Ley 2/2014 y modificado el apartado 2 por el art. 89.5 y el apartado 4 por el art. 89.6 de la Ley 5/2020) (Agencia Tributaria de Catalunya, 2022):

1. Los cónyuges pueden aplicar una del 99% de la cuota del ISD en las adquisiciones por motivo de defunción.

2. Los otros contribuyentes de los grupos I y II calculan una bonificación en función de las siguientes escalas:

a) Para los pertenecientes al grupo I (excluyendo el cónyuge) (Agencia Tributaria de Catalunya, 2022):

Tabla 6. Bonificaciones cuota Grupo I

BASE IMPONIBLE Hasta euros	BONIFICACIÓN (%)	RESTO BI Hasta euros	BONIFICACIÓN MARGINAL (%)
0,00	0,00	100 mil	99,00
100 mil	99,00	100 mil	97,00
200 mil	98,00	100 mil	95,00
300 mil	97,00	200 mil	90,00
500 mil	94,20	250 mil	80,00
750 mil	89,47	250 mil	70,00
1 millón	84,60	500 mil	60,00
1,5 millones	76,40	500 mil	50,00
2 millones	69,80	500 mil	40,00
2,5 millones	63,84	500 mil	25,00
3 millones	57,37	en adelante	20,00

Elaboración propia a través de los datos ofrecidos en la Agència Tributaria de Catalunya, 2022

b) Para los contribuyentes del grupo II (Agencia Tributaria de Catalunya, 2022):

Tabla 7. Bonificaciones cuota Grupo II

BASE IMPONIBLE Hasta euros	BONIFICACIÓN (%)	RESTO BI Hasta euros	BONIFICACIÓN MARGINAL (%)
0,00	0,00	100 mil	60,00
100 mil	60,00	100 mil	55,00
200 mil	57,50	100 mil	50,00
300 mil	55,00	200 mil	45,00
500 mil	51,00	250 mil	40,00
750 mil	47,33	250 mil	35,00
1 millón	44,25	500 mil	30,00
1,5 millones	39,50	500 mil	25,00
2 millones	35,88	500 mil	20,00
2,5 millones	32,70	500 mil	10,00
3 millones	28,92	en adelante	0,00

Elaboración propia a través de los datos ofrecidos en la Agencia Tributaria de Catalunya, 2022

3. En el caso de que nos encontremos con usufructos, la base imponible a del apartado anterior es la base imponible teórica (Agencia Tributaria de Catalunya, 2022).
4. No se aplicará la bonificación prevista en punto 2 cuando se decida descontar alguna de las reducciones y exenciones establecidas en la normativa exceptuando la reducción por vivienda habitual que es aplicable siempre (Agencia Tributaria de Catalunya, 2022).
5. Esta media que resulte resultante tendrá solo dos decimales.

6. Se opta a la opción del apartado 4 anterior con la presentación de la última autoliquidación realizada en plazo.

En conclusión, la regulación del ISD en Cataluña establece una serie de reducciones, casi todas ellas (excepto la relativa a la discapacidad) dependientes del grado de parentesco con el difunto, y unas bonificaciones, que en el caso del cónyuge (99 %), reduce la tributación final en gran medida

5.4 Normativa ISD Comunidad valenciana

Al efecto de realizar la comparación entre contribuyentes que residen en Cataluña y en la Comunidad valenciana se muestra la normativa a efectos del ISD vigente en esta última en las transmisiones por causa de muerte, en concreto, las reducciones, tarifas, coeficientes multiplicadores y bonificaciones, que como hemos visto, son los aspectos sobre los cuales las comunidades autónomas pueden regular.

Esta normativa está regulada por la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos (Agencia Tributaria Valenciana, 2022).

1) REDUCCIONES

Por parentesco: Hasta 156 mil € los descendientes de menos de 21 años y 100 mil € el resto de descendientes, cónyuges, ascendientes y adoptantes (Art.10.1.b).

Por discapacidad: Las reducciones van de 120.000 euros a 240.000 en función del tipo y porcentaje de discapacidad (Art.10.1.b).

Por adquisición vivienda habitual del causante: Será del 95 % y limitado a 150 mil €, para el cónyuge, ascendientes o descendientes o pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los 2 años anteriores al fallecimiento, y se mantenga cinco años (Art.10.1.c).

Por transmisión de empresa o participaciones en determinadas entidades:

- Entre el 90 y el 99% en función de algunos condicionantes (Art.10.dos.1º).

Existen otras reducciones relacionadas con el patrimonio histórico artístico y con estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana (Agencia Tributaria Valenciana, 2022).

2) TARIFA Y COEFICIENTES MULTIPLICADORES

En el art 11 de la Ley 13/1997 se dispone la escala de gravamen aplicable a la base liquidable para obtener la cuota íntegra y en el art. 12 regula la obtención de la cuota tributaria a partir de la cuota íntegra por efecto de la multiplicar los coeficientes establecidos. Estos últimos varían en función del patrimonio preexistente del adquirente y de su relación de parentesco con el difunto.

Tabla 8. Tarifas ISD C. Valenciana

B. LIQUIDABLE HASTA EUROS	CUOTA ÍNTEGRA EUROS	RESTO B. LIQUIDABLE HASTA EUROS	TIPO %
- €	- €	7.993,46 €	7,65%
7.993,46 €	611,50 €	7.668,91 €	8,50%
15.662,38 €	1.263,36 €	7.831,19 €	9,35%
23.493,56 €	1.995,58 €	7.831,19 €	10,20%
31.324,75 €	2.794,36 €	7.831,19 €	11,05%
39.155,89 €	3.659,70 €	7.831,19 €	11,90%
46.987,13 €	4.591,61 €	7.831,19 €	12,75%
54.818,31 €	5.590,09 €	7.831,19 €	13,60%
62.649,50 €	6.655,13 €	7.831,19 €	14,45%
70.480,69 €	7.786,74 €	7.831,19 €	15,30%
78.311,88 €	8.984,91 €	39.095,84 €	16,15%
117.407,71 €	15.298,89 €	39.095,84 €	18,70%
156.503,55 €	22.609,81 €	78.191,67 €	21,25%
234.695,23 €	39.225,54 €	156.263,15 €	25,50%
390.958,37 €	79.072,64 €	390.958,37 €	29,75%
781.916,75 €	195.382,76 €	en adelante	34,00%

Elaboración propia a través de los datos ofrecidos en la Agència Tributària Valenciana,

2022

Tabla 9. Coeficientes multiplicadores

PATRIMONIO PREEXISTENTE EUROS	GRUPOS I y II	GRUPO III	GRUPO IV
De 0 a 390.657,87	1,0000	1,5882	2,0000
De 390.657,87 a 1.965.309,58	1,0500	1,6676	2,1000
De 1.965.309,58 a 3.936.629,28	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 3.936.629,28	1,2000	1,9059	2,4000

Elaboración propia a través de los datos ofrecidos en la Agència Tributària Valenciana, 2022

3) BONIFICACIONES

Las bonificaciones establecidas en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, son del 75% por causa de muerte por descendientes y adoptados menores de 21 años, del 50% para el resto de descendientes, cónyuges, ascendientes y adoptantes, y del 75% en el caso de tener alguna discapacidad según lo establecido en el Art.12 bis 1 (Generalitat Valenciana. Agencia Tributaria Valenciana, 2022).

6 Supuestos prácticos

Como se ha expuesto con anterioridad, con el fin de poder cuantificar las diferencias fruto de las disposiciones legales en cada territorio, se realizan a continuación 6 casos prácticos. En el apartado 6 de este trabajo se mostrará resumidamente los resultados obtenidos. Son todos casos ficticios elaborados según los objetivos de este trabajo.

Es claro que la casuística fruto de combinar el derecho civil y la norma tributaria en ambos lugares, junto con las variadas posibilidades tanto en referencia al patrimonio, los sujetos intervinientes, el tipo de herencia, etc. es infinita.

Interesa señalar aquí que, por ejemplo, puede darse el caso que un ciudadano con vecindad civil canaria haya residido los últimos 5 años en Cataluña, con lo que tributariamente se le aplicaría la normativa del ISD catalana y en derecho civil aplicaría lo regulado en el Código Civil estatal y no el catalán (si no ha cambiado su vecindad voluntariamente). O, por el contrario, a un sujeto con vecindad civil catalana se le aplique el ISD de otra CCAA. Esta casuística plantea problemas de interpretación de la norma tributaria (no sólo del ISD, también del IRPF, ITPAJD o IIVTNU), como, por ejemplo, si un legatario puede aplicarse ciertas reducciones fiscales. Dependiendo de cómo o cuando reciba su cuota legitimaria (con bienes o dinero / de la herencia o extra hereditarios) y de su consideración jurídica (en el CCCat hemos visto que es un derecho de crédito, no así en el CC) se pueden devengar o no hechos imposables de diferentes impuestos³.

Con esta base, se han escogido una serie de supuestos que puedan ser habituales, esquivando particularidades muy concretas, y que ayuden a nuestro propósito.

Por eso se ha escogido un caso concreto, una familia con 2 hijas en que fallece uno de los cónyuges⁴. A partir de esta situación hemos elaborado varios

³ No es objeto de este trabajo profundizar en esta materia, en este sentido Alberto Artamendi Gutiérrez hace una interesante aproximación (Gutiérrez, 2018)

⁴ Interesa apuntar que si bien el CCCat y las disposiciones autonómicas en Cataluña equiparan la pareja de hecho o conviviente con el cónyuge no es así en el CC. Por esto, a efectos simplificadores y comparativos, suponemos en nuestro caso que existía matrimonio

escenarios: herencia testada a favor del cónyuge, herencia testada a favor de las hijas, herencia intestada. Para estos 3 casos, además, se ha realizado el cálculo para dos patrimonios diferentes.

6.1 CASO 1. HERENCIA TESTADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE

Fecha defunción de la causante doña Maria: 01/09/2022

Familiares: Don Josep es su cónyuge de 70 años y Núria y Montserrat sus dos hijas, ambas mayores de edad. Ninguno tiene un patrimonio preexistente superior a 390.000 € ni tienen ningún grado de discapacidad. La familia seguirá viviendo en la casa familiar después de la muerte de doña Maria (a efectos de la aplicación de la reducción de VH del ISD).

En el testamento doña Maria dispone nombrar heredero único a su marido.

Patrimonio a fecha de defunción:

1. Vivienda habitual (VH): es propiedad en proindiviso de los dos cónyuges.
Valor 50%: 190.000 € (valor catastral 50 % 90.000 €)
2. Fondos, libretas, depósitos: 60.000 €
3. Local comercial alquilado: es propiedad de la señora Maria. 120.000 €
4. No ha realizado donaciones anteriormente ni existen bienes a adicionar a la herencia.

I. Resolución aplicando ISD de Cataluña y el CCCat:

- a) El caudal hereditario a efectos de calcular la legítima será:
 $190.000+60.000+120.000=370.000$

Legítima global = $370.000 \times \frac{1}{4} = 92.500 \text{ €}$

Legítima individual (son 2) = 46.250 €

Por lo tanto, a cada hija le corresponden 46.250 € de la herencia y al don Josep 277.500 € ($370.000 - 92.500$)

- b) Cálculo ISD:

a. Josep: Al caudal relicto antes calculado se añade el 3 % del ajuar, que se reparte entre los sujetos pasivos proporcionalmente al valor de los bienes que reciben. Se calcula en este caso sobre el valor de la VH menos el catastral:
 $(190.000-90.000) \times 3\% = 3.000 \text{ €}$

$$BI = 277.500 + 3.000 \times (277.500/370.000) = 279.750 \text{ €}$$

Reducciones: 100.000 (Red. 1 cónyuge) + 190.000 x 3/4 x 95% (Red. 7 VH) = 235.375 €

$$BL = 44.375 \text{ €}$$

$$CI_{\text{Integra}} = 3.106,25 \text{ €}$$

Coficiente multiplicador = 1

$$CI_{\text{Tributaria}} = 3.106,25 \times 1 = 3.106,25 \text{ €}$$

$$\text{Bonificaciones} = 0,95 \times 3.106,25 = 3.075,19 \text{ €}$$

$$CI_{\text{Ingresar}} = 3.106,25 - 3.075,19 = 31,06 \text{ €}$$

b. Cada hija individualmente:

$$BI = 46.250 + 3.000 \times (46.250/370.000) = 46.625 \text{ €}$$

Reducciones: 100.000 € (red 1 hija+21 años) + 190.000 x 1/8 x 95% (red 7 VH) = 122.562,50

Por efecto de las reducciones la cuota íntegra no puede ser negativa por lo que será 0, igual que la cuota tributaria y la cuota a ingresar.

II. Resolución aplicando ISD de la Comunidad valenciana y el CC:

a) El caudal hereditario a efectos de calcular la legítima será:
 $190.000 + 60.000 + 120.000 = 370.000$

$$\text{Legítima estricta} = 370.000 \times 1/3 = 123.333,33 \text{ €}$$

Legítima de mejora (nuda propiedad) = $370.000 \times 1/3 = 123.333,33 \text{ €} \times (1-(89-70)) \% = 99.900 \text{ €}$

Legítima individual hijas (son 2) = $(123.333,33 + 99.900) / 2 = 111.616,66$

Legítima cónyuge = $(123.333,33 \times (89-70) \% = 23.433,33 \text{ €}$

Bienes como heredero cónyuge (1/3 de libre disposición) = $123.333,33 \text{ €}$

Por lo tanto, a cada hija le corresponden $111.616,66 \text{ €}$ de la herencia y al don Josep $146.766,66 \text{ €}$ ($123.333,33 + 23.433,33$)

b) Cálculo ISD:

a. Josep: Al caudal relicto antes calculado se añade el 3 % del ajuar, que se reparte entre los sujetos pasivos proporcionalmente. Se calcula en este caso sobre el valor de la VH menos el catastral:
 $(190.000-90.000) \times 3\% = 3.000 \text{ €}$

$BI = (370.000+3.000) / 3 + (370.000+3.000) / 3 \times 19\% = 147.941,87 \text{ €}$

Reducciones: 100.000 (Red. cónyuge) + $147.941,87 \times 95\%$ (Red. VH) = $240.544,79 \text{ €}$

Por efecto de las reducciones la cuota íntegra no puede ser negativa por lo que será 0, igual que la cuota tributaria y la cuota a ingresar.

b. Cada hija individualmente:

$BI = ((370.000+3.000) / 3 + (370.000+3.000) / 3 \times 81\%) / 2 = 112.529,06 \text{ €}$

Reducciones: 100.000 (Red. hija) + $112.529,06 \times 95\%$ (Red. VH) = $206.902,61 \text{ €}$

Por efecto de las reducciones la cuota íntegra no puede ser negativa por lo que será 0, igual que la cuota tributaria y la cuota a ingresar.

6.2 CASO 1 bis. HERENCIA TESTADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE

Si al mismo caso anterior suponemos que el valor de los depósitos bancarios es 1.000.000 €

I. Resolución aplicando ISD de Cataluña y el CCCat:

- a) El caudal hereditario a efectos de calcular la legítima será:
 $190.000+1.000.000+120.000=1.310.000$

Legítima global = $1.310.000 \times \frac{1}{4} = 327.500 \text{ €}$

Legítima individual (son 2) = 163.750 €

Por lo tanto, a cada hija le corresponden 163.750 € de la herencia y a don Josep 982.500 € ($1.310.000 - 163.750$)

b) Cálculo ISD:

- a. Josep: Al caudal relicto antes calculado se añade el 3 % del ajuar, que se reparte entre los sujetos pasivos proporcionalmente al valor de los bienes que reciben. Se calcula en este caso sobre el valor de la VH menos el catastral: $(190.000-90.000) \times 3\% = 3.000 \text{ €}$

$$BI = 1.310.000+3.000 \times (982.500/1.310.000) = 984.750 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ (Red. 1 cónyuge)} + 190.000 \times \frac{3}{4} \times 95\% \text{ (Red. 7 VH)} = 235.375 \text{ €}$$

$$BL = 749.375 \text{ €}$$

$$C_{\text{Integra}} = 140.850,00 \text{ €}$$

$$\text{Coeficiente multiplicador} = 1$$

$$C_{\text{Tributaria}} = 140.850,00 \times 1 = 140.850,00 \text{ €}$$

$$\text{Bonificaciones} = 0,95 \times 140.850,00 = 139.441,50 \text{ €}$$

$$C_{\text{Ingresar}} = 139.441,50 - 139.441,50 = \mathbf{1.408,50 \text{ €}}$$

- b. Cada hija individualmente:

$$BI \times 25\% / 2 = 164.125 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ € (red 1 hija+21años)} + 190.000 \times 1/8 \times 95\% \\ (\text{red 7 VH}) = 122.562,50$$

$$BL = 41.562,50 \text{ €}$$

$$C\text{Integra} = 2.909,38 \text{ €}$$

$$\text{Coeficiente multiplicador} = 1$$

$$C\text{Tributaria} = 2.909,38 \times 1 = 2.909,38 \text{ €}$$

$$\text{Bonificaciones} = 0,5805 \times 2.909,38 = 1.688,90 \text{ €}$$

$$C\text{Ingresar} = 2.909,38 - 1.688,90 = \mathbf{1.220,48 \text{ €}}$$

II. Resolución aplicando ISD de Cala Comunidad valenciana y el CC:

a) El caudal hereditario a efectos de calcular la legítima será:

$$190.000 + 1.000.000 + 120.000 = 1.310.000,00 \text{ €}$$

$$\text{Legítima estricta} = 1.310.000 \times 1/3 = 436.666,67 \text{ €}$$

$$\text{Legítima de mejora (nuda propiedad)}^5 = 1.310.000 \times 1/3 = 436.666,67 \\ \text{€} \times (1 - (89 - 70)) \% = 353.700,00 \text{ €}$$

$$\text{Legítima individual hijas (son 2)} = (123.333,33 + 99.900) / 2 = \\ 111.616,66 \text{ €}$$

$$\text{Legítima cónyuge} = 436.666,67 \times (89 - 70) \% = 82.966,66 \text{ €}$$

$$\text{Bienes como heredero cónyuge (1/3 de libre disposición)} = \\ 436.666,67 \text{ €}$$

b) Cálculo ISD:

a. Josep: Al caudal relicto antes calculado se añade el 3 % del ajuar, que se reparte entre los sujetos pasivos proporcionalmente. Se calcula en este caso sobre el valor de la VH menos el catastral: $(190.000 - 90.000) \times 3\% = 3.000 \text{ €}$

⁵ Según se establece en la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en su art 26.a en los usufructos vitalicios se estima que el valor es igual al 70% del valor total del bien cuando el usufructuario sea menor a 20 años, minorando este % aun 1 % por cada año de más del usufructuario hasta el mínimo del 10% del valor total.

$$BI = (1.310.000+3.000) / 3 + (1.310.000+3.000) / 3 \times 19\% = 520.771,25 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ (Red. cónyuge)} + 150.000 \text{ (Red. VH, límite máximo)} = 250.000,00 \text{ €}$$

$$BL = 270.771,25 \text{ €}$$

$$C\text{Integra} = 48.424,93 \text{ €}$$

$$\text{Coeficiente multiplicador} = 1$$

$$C\text{Tributaria} = 48.424,93 \times 1 = 48.424,93 \text{ €}$$

$$\text{Bonificaciones} = 0,5 \times 48.424,93 = 24.212,47 \text{ €}$$

$$C\text{Ingresar} = 48.424,93 - 24.212,47 = \mathbf{24.212,47 \text{ €}}$$

b. Cada hija individualmente:

$$BI = ((1.310.000+3.000) / 3 + (1.310.000+3.000) / 3 \times 81\%) / 2 = 396.114,37 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ (Red. hija)} + 112.529,06 \times 95\% \text{ (Red. VH)} = 206.902,61 \text{ €}$$

$$BL = 146.114,37 \text{ €}$$

$$C\text{Integra} = 27.937,07 \text{ €}$$

$$\text{Coeficiente multiplicador} = 1$$

$$C\text{Tributaria} = 27.937,07 \times 1 = 27.937,07 \text{ €}$$

$$\text{Bonificaciones} = 0,5 \times 27.937,07 = 13.968,54 \text{ €}$$

$$C\text{Ingresar} = 27.937,07 - 13.968,54 = \mathbf{13.968,54 \text{ €}}$$

6.3 CASO 2. HERENCIA TESTADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE

Como el CASO 1 pero en el testamento doña Maria dispone nombrar herederas únicas a sus hijas.

Patrimonio a fecha de defunción:

1. Vivienda habitual (VH): es propiedad en proindiviso de los dos cónyuges.
Valor 50%: 190.000 € (valor catastral 50 % 90.000 €)
2. Fondos, libretas, depósitos: 60.000 €
3. Local comercial alquilado: es propiedad de la señora Maria. 120.000 €
4. No ha realizado donaciones anteriormente ni existen bienes a adicionar a la herencia.

I. Resolución aplicando ISD de Cataluña y el CCCat:

a) Como hemos visto anteriormente, en la sucesión testada en Cataluña, el cónyuge sobreviviente sólo tiene derecho al ajuar doméstico, al “any de plor” y a la cuarta viudal, este último condicionado a la situación económica del sobreviviente. Supondremos que esta situación no ha sido afectada por lo que don Josep no hace uso de ninguno de estos derechos. En este caso pues, las legitimarias coinciden con las herederas.

b) Cálculo ISD:

a. Josep: No es sujeto pasivo del ISD.

b. Cada hija individualmente:

$$BI = (190.000+60.000+120.000+3.000) / 2 = 373.000 / 2 = 186.500,00 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ € (red 1 hija+21años)} + 190.000 \times 1/2 \times 95\% \text{ (red 7 VH)} = 190.250,00 \text{ €}$$

Por efecto de las reducciones la cuota íntegra no puede ser negativa por lo que será 0, igual que la cuota tributaria y la cuota a ingresar.

II. Resolución aplicando ISD de la Comunidad valenciana y el CC:

a) El caudal hereditario a efectos de calcular la legítima será:
 $190.000+60.000+120.000=370.000$

$$\text{Legítima Josep} = 1/3 \text{ usufructo} = 370.000 \times 1/3 \times 19\% = 23.433,33 \text{ €}$$

El resto de la herencia corresponde a las hijas como herederas.

b) Cálculo ISD:

- a. Josep: Al caudal relicto antes calculado se añade el 3 % del ajuar, que se reparte entre los sujetos pasivos proporcionalmente. Se calcula en este caso sobre el valor de la VH menos el catastral:
 $(190.000-90.000) \times 3\% = 3.000 \text{ €}$

$$BI = (370.000+3.000) / 3 \times 19\% = 23.620,98 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ (Red. cónyuge)} + 23.620,97 \times 95\% \text{ (Red. VH)} = 122.439,92 \text{ €}$$

Por efecto de las reducciones la cuota íntegra no puede ser negativa por lo que será 0, igual que la cuota tributaria y la cuota a ingresar.

b. Cada hija individualmente:

$$BI = ((370.000+3.000) \times 2/3 + (370.000+3.000) / 3 \times 81\%)/2 = 174.689,51 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ (Red. hija)} + 150.000 \text{ (Red. VH, límite máximo)} = 250.000,00 \text{ €}$$

Por efecto de las reducciones la cuota íntegra no puede ser negativa por lo que será 0, igual que la cuota tributaria y la cuota a ingresar.

6.4 CASO 2bis. HERENCIA TESTADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE

Si al mismo caso anterior suponemos que el valor de los depósitos bancarios es 1.000.000 €

Patrimonio a fecha de defunción:

1. Vivienda habitual (VH): es propiedad en proindiviso de los dos cónyuges.
Valor 50%: 190.000 € (valor catastral 50 % 90.000 €)
2. Fondos, libretas, depósitos: 1.000.000 €
3. Local comercial alquilado: es propiedad de la señora Maria. 120.000 €

4. No ha realizado donaciones anteriormente ni existen bienes a adicionar a la herencia.

I. Resolución aplicando ISD de Cataluña y el CCCat:

a) Como hemos visto anteriormente, en la sucesión testada en Cataluña, el cónyuge sobreviviente sólo tiene derecho al ajuar doméstico, al “any de plor” y a la cuarta viudal, este último condicionado a la situación económica del sobreviviente. Supondremos que esta situación no ha sido afectada por lo que don Josep no hace uso de ninguno de estos derechos. En este caso pues, las legitimarias coinciden con las herederas.

b) Cálculo ISD:

a. Josep: No es sujeto pasivo del ISD.

b. Cada hija individualmente:

$$BI = (190.000 + 1.000.000 + 120.000 + 3.000) / 2 = 1.313.000 / 2 = 656.500,00 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ € (red 1 hija+21 años)} + 190.000 \times 1/2 \times 95\% \text{ (red 7 VH)} = 190.250,00 \text{ €}$$

$$BL = 466.250,00 \text{ €}$$

$$C_{\text{Integra}} = 72.900,00 \text{ €}$$

$$\text{Coeficiente multiplicador} = 1$$

$$C_{\text{Tributaria}} = 72.900,00 \times 1 = 72.900,00 \text{ €}$$

$$\text{Bonificaciones} = 0,4838 \times 72.900,00 = 35.269,02 \text{ €}$$

$$C_{\text{Ingresar}} = 72.900,00 - 35.269,02 = \mathbf{37.630,98 \text{ €}}$$

II. Resolución aplicando ISD de la Comunidad valenciana y el CC:

a) El caudal hereditario a efectos de calcular la legítima será:
 $190.000 + 1.000.000 + 120.000 = 1.310.000$

$$\text{Legítima Josep} = 1/3 \text{ usufructo} = 1.310.000 \times 1/3 \times 19\% = 82.966,66 \text{ €}$$

El resto de la herencia corresponde a las hijas como herederas.

b) Cálculo ISD:

- a. Josep: Al caudal relicto antes calculado se añade el 3 % del ajuar, que se reparte entre los sujetos pasivos proporcionalmente. Se calcula en este caso sobre el valor de la VH menos el catastral:
 $(190.000-90.000) \times 3\% = 3.000 \text{ €}$

$$BI = (1.310.000+3.000) / 3 \times 19\% = 83.148,35 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ (Red. cónyuge)} + 83.148,35 \times 95\% \text{ (Red. VH)} = 178.990,93 \text{ €}$$

Por efecto de las reducciones la cuota íntegra no puede ser negativa por lo que será 0, igual que la cuota tributaria y la cuota a ingresar.

- b. Cada hija individualmente:

$$BI = ((1.370.000+3.000) \times 2/3 + (370.000+3.000) / 3 \times 81\%)/2 = 614.925,82 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ (Red. hija)} + 150.000 \text{ (Red. VH, límite máximo)} = 250.000,00 \text{ €}$$

$$BL = 364.925,82 \text{ €}$$

$$CI_{\text{Integra}} = 83.495,03 \text{ €}$$

$$\text{Coeficiente multiplicador} = 1$$

$$CI_{\text{Tributaria}} = 83.495,03 \times 1 = 83.495,03 \text{ €}$$

$$\text{Bonificaciones} = 0,5 \times 83.495,03 = 41.747,52 \text{ €}$$

$$CI_{\text{Ingresar}} = 83.495,03 - 41.747,52 = \mathbf{41.747,52 \text{ €}}$$

6.5 CASO 3. HERENCIA INTSTADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE

Fecha defunción de la causante doña Maria: 01/09/2022

Familiares: Don Josep es su cónyuge de 70 años y Núria y Montserrat sus dos hijas, ambas mayores de edad. Ninguno tiene un patrimonio preexistente

superior a 390.000 € ni tienen ningún grado de discapacidad. La familia seguirá viviendo en la casa familiar después de la muerte de doña Maria (a efectos de la aplicación de la reducción de VH del ISD).

Patrimonio a fecha de defunción:

1. Vivienda habitual (VH): es propiedad en proindiviso de los dos cónyuges.
Valor 50%: 190.000 € (valor catastral 50 % 90.000 €)
2. Fondos, libretas, depósitos: 60.000 €
3. Local comercial alquilado: es propiedad de la señora Maria. 120.000 €
4. No ha realizado donaciones anteriormente ni existen bienes a adicionar a la herencia.

I. Resolución aplicando ISD de Cataluña y el CCCat:

- a) Según establece el CCCat serán herederas en la sucesión intestada las hijas y el cónyuge recibirá el usufructo universal de la herencia.

El caudal hereditario a efectos de calcular la legítima será:
 $190.000 + 60.000 + 120.000 = 370.000$

- b) Cálculo ISD:

- a. Josep: Al caudal relicto antes calculado se añade el 3 % del ajuar, que se reparte entre los sujetos pasivos proporcionalmente al valor de los bienes que reciben. Se calcula en este caso sobre el valor de la VH menos el catastral: $(190.000 - 90.000) \times 3\% = 3.000 \text{ €}$

$$BI = (370.000 + 3.000) \times 19\% = 70.870,00 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ (Red. 1 cónyuge)} + 190.000 \times 19\% \times 95\% \text{ (Red. 7 VH)} = 134.295,00 \text{ €}$$

Por efecto de las reducciones la cuota íntegra no puede ser negativa por lo que será 0, igual que la cuota tributaria y la cuota a ingresar.

- b. Cada hija individualmente:

$$BI = ((370.000 + 3.000) \times 81\%) / 2 = 151.065,00 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ € (red 1 hija + 21 años)} + 190.000 \times 81\% \times 95\% \text{ (red 7 VH)} = 173.102,50 \text{ €}$$

Por efecto de las reducciones la cuota íntegra no puede ser negativa por lo que será 0, igual que la cuota tributaria y la cuota a ingresar.

II. Resolución aplicando ISD de la Comunidad valenciana y el CC:

En este caso, al concurrir el cónyuge viudo y las hijas, la distribución de la herencia y el cálculo del ISD coinciden con el caso 2 en que el viudo recibe el usufructo de un tercio y el resto lo recibirán las hijas a partes iguales.

6.6 CASO 3bis. HERENCIA INTESADA CON DESCENDIENTES Y CONYUGE

Si al mismo caso anterior suponemos que el valor de los depósitos bancarios es 1.000.000 €

I. Resolución aplicando ISD de Cataluña y el CCCat:

a) Según establece el CCCat serán herederos en la sucesión intestada las hijas y el cónyuge recibirá el usufructo universal de la herencia.

El caudal hereditario a efectos de calcular la legítima será:
 $190.000 + 1.000.000 + 120.000 = 1.310.000,00$

b) Cálculo ISD:

a. Josep: Al caudal relicto antes calculado se añade el 3 % del ajuar, que se reparte entre los sujetos pasivos proporcionalmente al valor de los bienes que reciben. Se calcula en este caso sobre el valor de la VH menos el catastral: $(190.000 - 90.000) \times 3\% = 3.000 \text{ €}$

$BI = (1.310.000 + 3.000) \times 19\% = 249.470,00 \text{ €}$

Reducciones: 100.000 (Red. 1 cónyuge) + $190.000 \times 19\% \times 95\%$ (Red. 7 VH) = $134.295,00 \text{ €}$

$BL = 115.175,00 \text{ €}$

$C_{\text{Integra}} = 10.669,25 \text{ €}$

Coeficiente multiplicador = 1

$$CTributaria = 10.669,25 \times 1 = 10.669,25 \text{ €}$$

$$\text{Bonificaciones} = 0,95 \times 10.669,25 = 10.562,56 \text{ €}$$

$$CIngresar = 10.669,25 - 10.562,56 = \mathbf{106,69 \text{ €}}$$

b. Cada hija individualmente:

$$BI = ((1.310.000 + 3.000) \times 81\%) / 2 = 531.765,00 \text{ €}$$

$$\text{Reducciones: } 100.000 \text{ € (red 1 hija+21años)} + 190.000 \times 81\% \times 95\% \\ \text{(red 7 VH)} = 173.102,50 \text{ €}$$

$$BL = 358.662,5000 \text{ €}$$

$$CIntegra = 56.058,94 \text{ €}$$

$$\text{Coeficiente multiplicador} = 1$$

$$CTributaria = 56.058,94 \times 1 = 56.058,94 \text{ €}$$

$$\text{Bonificaciones} = 0,4838 \times 56.058,94 = 27.121,32 \text{ €}$$

$$CIngresar = 56.058,94 - 27.121,32 = \mathbf{28.937,62 \text{ €}}$$

II. Resolución aplicando ISD de la Comunidad valenciana y el CC:

En este caso, al concurrir el cónyuge viudo y las hijas, la distribución de la herencia y el cálculo del ISD coinciden con el caso 2 en que el viudo recibe el usufructo de un tercio y el resto lo recibirán las hijas a partes iguales.

6.7 Presentación diferencias según los supuestos planteados

Se muestran a continuación los resultados en 4 tablas:

Tabla 10. Cuotas a ingresar ISD Cataluña

ISD CATALUÑA	CASO 1	CASO 1bis	CASO 2	CASO 2bis	CASO 3	CASO 3bis
CÓNYUGE VIUDO	31,06	1.408,50	-	-	-	106,69
HIJA 1	-	1.220,48	-	37.630,98	-	28.937,62
HIJA 2	-	1.220,48	-	37.630,98	-	28.937,62
	31,06	3.849,46	-	75.261,96	-	57.981,93

Fuente: elaboración propia. 2022

Tabla 11. Cuota herencia Cataluña

HERENCIA CATALUÑA	CASO 1	CASO 1bis	CASO 2	CASO 2bis	CASO 3	CASO 3bis
CÓNYUGE VIUDO	277.500	982.500,00	-	-	70.300,00	248.900,00
HIJA 1	46.250	163.750,00	185.000,00	655.000,00	149.850,0	530.550,00
HIJA 2	46.250	163.750,00	185.000,00	655.000,00	149.850,0	530.550,00
	370.000	1.310.000,0	370.000,00	1.310.000,0	370.000,0	1.310.000

Fuente: elaboración propia. 2022

Tabla 12. Cuotas a ingresar ISD Valencia

ISD VALENCIA	CASO 1	CASO 1bis	CASO 2	CASO 2bis	CASO 3	CASO 3bis
CÓNYUGE VIUDO	-	24.212,47	-	-	-	-
HIJA 1	-	13.968,54	-	41.747,52	-	41.747,52
HIJA 2	-	13.968,54	-	41.474,52	-	41.474,52
	-	52.149,55	-	83.222,04	-	83.222,04

Fuente: elaboración propia. 2022

Tabla 13. Cuota herencia Valencia

HERENCIA VALENCIA	<i>CASO 1</i>	<i>CASO 1bis</i>	<i>CASO 2</i>	<i>CASO 2bis</i>	<i>CASO 3</i>	<i>CASO 3bis</i>
CÓNYUGE VIUDO	146.766,66	519.633,34	23.433,34	82.966,66	23.433,34	82.966,66
HIJA 1	111.616,67	395.183,33	173.283,33	613.516,67	173.283,3	613.516,67
HIJA 2	111.616,67	395.183,33	173.283,33	613.516,67	173.283,3	613.516,67
	370.000,00	1.310.000,0	370.000,00	1.310.000	370.000	1.310.000

Fuente: elaboración propia. 2022

7 Conclusiones

1. En España conviven diversas legislaciones civiles que han tratado la legítima de diferente manera en función de las características geográficas, las costumbres sociales y las influencias de la época. Los derechos forales han recibido modificaciones en su redactado los últimos años adaptándolos de esta forma a la realidad social actual. En concreto, el Libro IV del CCCat fue reformado en 2010, actualizando su contenido, adaptando su técnica jurídica y su redactado a la actualidad, eliminando duplicidades y ordenando sus preceptos. Por el contrario, el CC lleva muchos años anclado en el tiempo a pesar de las propuestas realizadas y la posición doctrinal clara en pro de su reforma. De momento no se vislumbra reforma alguna del mismo, aunque parece necesaria la misma.

El CC mantiene la cuantía de la legítima elevada y lo considera una parte de la herencia, *pars bonorum*, al contrario que el derecho civil catalán que lo considera un derecho de crédito frente a los herederos. Los argumentos en pro de su debilitamiento parecen tener más fuerza, sobretodo observando los cambios sociales, muchas veces influidos por la rapidísima evolución tecnológica, que se producen con más asiduidad y profundidad. A pesar de ello, no hay que menospreciar en absoluto la importancia de la familia y su contribución a la cohesión social. Por eso parece adecuado no eliminar la figura de la legítima, aunque si limitar su importancia siguiendo el camino seguido por los derechos forales, en favor de una mayor libertad de testar.

En la comparación de la legítima para los descendientes se observa que en Cataluña es de menor cuantía, una cuarta parte, por 2 terceras partes en la Comunidad Valenciana. En referencia al cónyuge, la comparación es más dificultosa pues existen determinados supuestos que otorgan derechos a los cónyuges viudos en Cataluña. A priori, en la Comunidad Valenciana la legítima es superior al corresponderle des de un tercio hasta dos tercios del

usufructo en función de con quien concurra, mientras que en Catalunya no se le atribuye ninguna cuota si la sucesión es testada.

2. El ISD ha sido siempre un impuesto envuelto de discusión sobre su utilidad y razón de ser. Su peso recaudatorio dentro de nuestro sistema tributario es relativo. Según Calvo (2017) en 2007 representó el 1,2 % del total. En Cataluña, el año 2020 se presentaron 82.465 declaraciones del Patrimonio y 3.852.360 de la renta (Agencia Tributaria. AEAT, 2022). Podríamos decir pues, con todas las cautelas por su simplificación, que solo un 2,14 % de los declarantes en Cataluña tiene un patrimonio superior a los 500.000 €, que es el límite exento del IP en esta comunidad. De estos importes podemos deducir que la mayoría de herencias que se declaran no alcanzan esta cifra y se encuentran en los casos 1, 2 y 3 expuestos, con una tributación casi nula.

De lo anterior, parece claro que el ISD grava especialmente a patrimonios relativamente elevados que tan solo posee un porcentaje menor de la población siendo pues un impuesto claramente redistributivo. Si se pretende una redistribución de la riqueza en pro del bienestar colectivo eliminar o reducir el ISD parece caminar en la dirección contraria. Sería razonable cierta armonización a nivel Estatal, estableciendo unos límites mínimos de tributación, evitando competencia fiscal entre CCAA y en favor de la solidaridad entre las regiones que dispone el art 2 de la CE.

3. Revisando los casos formulados la mayor capacidad de testar del CCCat y la regulación del ISD más beneficiosa, sobre todo las bonificaciones y especialmente la del cónyuge, resultan en cargas impositivas inferiores en Cataluña. De los casos expuestos se observa que la Comunidad Valenciana tiene tributación superior en los que el patrimonio era más elevado (de 1.310.000 €) siendo la misma en patrimonios inferiores (370.000 €). Se extrapola entonces que para patrimonios reducidos la tributación es parecida

en ambos territorios, pero a partir de cierto patrimonio las diferencias son considerables. Entonces parece que la mayor capacidad de testar puede ayudar a mejorar la planificación sucesoria de los ciudadanos y su tributación.

Concluyendo, en base a la exposición anterior y a los objetivos de este trabajo, la combinación de diferencias normativas en el ámbito civil y tributario, aplicables a la sucesión de los descendientes y cónyuges entre Cataluña y la Comunidad Valenciana, supone distintas cargas impositivas y diferencias en la distribución entre los herederos y legitimarios. Referente a las diferencias en el ámbito civil, en el derecho foral catalán existe una mayor libertad de testar y al mismo tiempo los descendientes y el cónyuge gozan de menores derechos legitimarios en comparación a los que el Código Civil, de aplicación en la Comunidad Valenciana, les atribuye. En cuanto a las diferencias en el Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, en Cataluña existen mayores reducciones, especialmente para el cónyuge sobreviviente, que resultan a una menor tributación. A medida que aumenta el patrimonio relicto en la sucesión estas diferencias se incrementan.

8 Referencias bibliográficas

8.1 Referencias normativas

Constitución Española. BOE núm. 311, de 29/12/1978. Última actualización publicada el 27/09/2011. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones. DOGC núm. 5175, de 17/07/2008, BOE núm. 190, de 07/08/2008. Última actualización publicada el 28/10/2019. <https://www.boe.es/eli/es-ct/l/2008/07/10/10/con>

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. DOGV núm. 3153, de 31/12/1997, BOE núm. 83, de 07/04/1998. Última actualización publicada el 30/12/2021. <https://www.boe.es/eli/es-vc/l/1997/12/23/13/con>

Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. BOE núm. 165, de 8 de julio de 2010, páginas 60037 a 60066 (30 págs.). <https://www.boe.es/eli/es-ct/l/2010/06/07/19>

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE núm. 303, de 19/12/1987. Última actualización publicada el 10/07/2021. <https://www.boe.es/eli/es/l/1987/12/18/29/con>

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Gaceta de Madrid núm. 206, de 25/07/1889. Última actualización publicada el 06/09/2022. [https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/(1)/con)

8.2 Bibliografía

- Agencia Tributaria de Catalunya. (2022). Reduccions a la base imposable en les adquisicions per causa de mort.
https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/02_doc_tributs/02_isd/reduccions/reduccions-herencies.pdf
- Agencia Tributaria Valenciana. (2022). <https://atv.gva.es/es/vull-declarar-una-herencia>
- Aloy, A. V. (2007). Reflexions sobre una eventual reforma de la llegítima. InDret.
- Arévalo, E. M. P. (2013). Concepto y naturaleza jurídica de la legítima en derecho sucesorio español: precedentes y actualidad. RIDROM. Revista Internacional de Derecho Romano, (10), 331-376, de <https://reunido.uniovi.es/index.php/ridrom/article/view/18016>
- Ballvé, M. P. (2017). Exclusio propter dotem: los pactos de renuncia a la legítima futura en el derecho romano. Revista de Dret Històric Català, 253-295, de <https://www.raco.cat/index.php/RevistaDretHistoric/article/view/97274>
- Calvo, B. B., y Sánchez, C. M. (2017). El impuesto sobre sucesiones como medio para conseguir una mayor igualdad de oportunidades. Fundación Alternativas.
- Cortada, N. (2009). El ejercicio del derecho de legítima en la sucesión intestada en el derecho civil de Cataluña, 1000-1016.
- de Tejada, M. E. L. (2020). La satisfacción de la legítima en el Código Civil español. Panorama jurisprudencial. Revista Jurídica Austral, 1(1), 275-302, de <https://ojs.austral.edu.ar/index.php/juridicaaustral/article/view/341>
- Fernández-Hierro, M., y Fernández-Hierro, M. (2010). Panorama legislativo actual de la libertad de testar. Jado: boletín de la Academia Vasca de Derecho= Zuzenbidearen Euskal Akademiaren aldizkaria, 8(19), 17-80.
- García, A. V. (2010). La reforma del Impuesto sobre Sucesiones en Cataluña. InDret.

- García, F. J. C. (2021). Evolución de las reducciones por parentesco en el Impuesto de Sucesiones. In *Fundamentos romanísticos del derecho contemporáneo* (pp. 1021-1032). Asociación Iberoamericana de Derecho Romano.
- Gutiérrez, A. A. (2018). Implicacions fiscals de la llegítima catalana. *InDret*.
- Ibarra, A. C. (2010). Nuestra libertad de testar. *Jado: boletín de la Academia Vasca de Derecho= Zuzenbidearen Euskal Akademiaren aldizkaria*, 8(19), 7-16.
- Jara, I. M. (2015). Los pactos sucesorios en las Comunidades Autónomas de régimen común (aspectos fiscales). *Jado: boletín de la Academia Vasca de Derecho= Zuzenbidearen Euskal Akademiaren aldizkaria*, 14(27), 547-559.
- Lamarca i Marquès, A. (2009). Relacions familiars i atribucions successòries legals. Llegítima i quarta vidual al llibre IV edel codi civil de Catalunya. *Relacions familiars i atribucions successòries legals. Llegítima i quarta vidual al llibre IV edel codi civil de Catalunya*, 1000-1045.
- Ortega Santiago, C. (2022). Qué es España como nación de nacionalidades y regiones? Asimetría y hechos diferenciales. Retrieved 20 September 2022, de <https://www.cairn.info/revue-civitas-europa-2019-1-page-221.htm>
- Patrimonio partidas: 2020: Estadística de los declarantes del Impuesto sobre Patrimonio 2020. (2022). Retrieved 19 September 2022, de https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/patrimonio/2020/home.html
- Sánchez, A. J. V. (2022). La libertad del causante de disponer inter vivos de todos sus bienes/The freedom of any person to dispose of all his property inter vivos. *Revista de Derecho Civil*, 9(2), 227-264, de <https://nreg.es/ojs/index.php/RDC/article/view/767>
- Segura, A. F. (2000). La sucesión hereditaria en Derecho interregional. *Anuario de derecho civil*, 53(1), 23-82.

Soto, C. M. D. (2011). El pago de las legítimas en dinero: un instrumento para planificar la sucesión en la Empresa Familiar. *European Journal of Family Business*, 1(1), de <https://www.revistas.uma.es/index.php/ejfb/article/view/5025>

Torres García, T. F., y García Rubio, M. P. (2014). La libertad de testar: El principio de igualdad, la dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad en el derecho de sucesiones. *Fundación coloquio jurídico europeo*, Madrid, de <https://nreg.es/ojs/index.php/RDC/article/view/187>