

Laura DIAZ ISIEGAS

Financiación Autonómica y tributos cedidos: El impuesto
de Sucesiones y Donaciones como instrumento de
competencia fiscal

*Trabajo Final de Carrera
dirigido por
Juan Francisco CORONA*

Universitat Abat Oliba CEU
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
Licenciatura en Derecho

2014

Government's view of the economy could be summed up in a few short phrases: If it moves, tax it. If it keeps moving, regulate it. And if it stops moving, subsidize it.

RONALD REAGAN

Resumen

Este trabajo tiene como objeto el estudio de la financiación de las CCAA haciendo hincapié en la figura del tributo cedido como fuente de financiación de las mismas. Más concretamente se hará un estudio de la naturaleza del impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo que cierra el marco de la imposición directa en España y la repercusión del mismo en el sistema tributario actual. En primer lugar, se estudia el sistema de financiación autonómica. Posteriormente se analiza el impuesto de sucesiones y donaciones. Finalmente, se exponen algunas conclusiones y reflexiones sobre el sistema actual de financiación, así como la regulación del referido impuesto.

Resum

Aquest treball té com a objecte l'estudi del finançament de les CCAA posant l'accent en la figura del tribut cedit com a font de finançament de les mateixes. Més concretament es farà un estudi de la naturalesa de l'impost sobre successions i donacions com a tribut que tanca el marc de la imposició directa a Espanya i la seva repercussió en el sistema tributari actual. En primer lloc, s'estudia el sistema de finançament autonòmic. Posteriorment s'analitza l'impost de successions i donacions. Finalment, s'exposen algunes conclusions i reflexions sobre el sistema actual de finançament, així com la regulació del referit impost.

Abstract

This research aims to study the financing of CCAA emphasizing the figure of assigned taxes as a source of funding for these. More specifically we will discuss a study of the nature of inheritance and gift tax that involves as part of direct taxation in Spain and the impact of this tax in the current tax system. First, the financing system is studied. Subsequently, the inheritance and gift tax is analyzed. Finally, some conclusions and reflections on the current system of funding and regulating duty should be exposed.

Palabras claves / Keywords

Financiación autonómica – Impuesto Sucesiones y Donaciones – Patrimonio – Cesión – Comunidad Autónoma – Reforma

Sumario

Introducción	9
Capítulo I. Financiación de las Comunidades Autónomas.	12
1. Inicio del modelo de financiación autonómica.	12
2. Modelo de financiación autonómica.	12
2.1. Regulación y bases	12
2.2. Recursos de las CCAA.....	12
2.3. Potestad tributaria	13
2.4. Potestad tributaria y Cesión de tributos	16
Capítulo II. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.	18
1. Cuestiones generales del ISD	18
1.1. Situación actual de la competencia autonómica sobre el ISD.....	18
1.1.1. Puntos de conexión	20
1.2. Situación actual de la regulación autonómica sobre el ISD.....	22
1.2.1. Reducciones de la base imponible	22
1.2.2. Deducciones y bonificaciones de la cuota.....	24
2. Constitucionalidad del ISD.....	25
2.1. Doctrina Constitucional sobre la justicia tributaria.	26
2.2. Vulneración del principio de igualdad.	27
2.3. Principio de solidaridad como límite a la autonomía financiera.	29
2.3. Argumentos a favor del mantenimiento stricto sensu del ISD.....	30
3. Recaudación ISD.	32
3.1. Consecuencias de la cesión del ISD a las CCAA.....	34
4. Coordinación del ISD con otros impuestos.....	34
4.1. El ISD y el IRPF.....	35
4.2. Impuesto Sucesiones vs IP	38
4.2.1. Normativa básica y naturaleza del IP.....	38
4.2.2. Cesión del impuesto a las CCAA.	39
4.2.3. Semejanza del IP vs ISD.....	39
5. ISD y su reforma a los ojos del Tribunal Superior de Justicia Europeo.....	41
5.1. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.	42
5.2. Casos no aplicación de la normativa autonómica en los ciudadanos no residentes.....	42
6. Propuesta: Subrogación del ISD en el IP.....	45
Conclusiones	48
Bibliografía.....	50
Anexo I.....	52

Introducción

El modelo de financiación autonómica ha evolucionado a lo largo de su implementación en la Constitución de 1978. La posibilidad de autofinanciación de cada Comunidad ha supuesto un modelo complejo, y la transformación del mismo con el transcurso del tiempo ha provocado que nos encontremos en un modelo complejo para tratar sobre él.

El artículo 3 de la Ley General tributaria recoge los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario, remarcando la importancia del principio de igualdad para todas las personas obligadas a satisfacer los tributos, pero, ¿Realmente podemos decir que existe un modelo que cumpla tal requisito?

Tras la implementación de la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas de 1980, han sido muchas las modificaciones que sobre ella se han realizado para conferir una mayor potestad normativa a las CCAA y así poder hacer frente al principio de autonomía financiera, llegando a una situación en la que cada Comunidad ha dispuesto de tal potestad para regular sus propios beneficios fiscales en los tributos que por ley les confiere para realizarlo.

El impuesto de Sucesiones y Donaciones, recogido en la ley 29/1987, de 18 de diciembre, es un impuesto cedido a las CCAA, donde cada una tiene potestad normativa para poder conferir los beneficios fiscales que crean convenientes. Así, nos encontraremos ante una pluralidad de normativas en todo el territorio nacional que ponen en trascendencia la complejidad que supone la diversidad de las mismas.

Este trabajo presentará un estudio sobre la naturaleza de dicho impuesto, remarcando las diferentes que acontecen entre las Comunidades Autónomas, y los problemas vigentes que se derivan debido a la desnaturalización del mismo, así como se intentará ofrecer una interpretación sobre la necesidad de revisar y modificar este impuesto debido a las problemáticas actuales que le rodean a causa de las posibles vulneraciones a los principios constitucionales.

Las diferencias entre las residentes en cada Comunidad Autónoma y los no residentes en España hace que este impuesto sea duramente criticado por la desigualdad que se derivan de cada una.

Finalmente, haremos una comparativa entre dicho impuesto con otros muy semejantes al mismo, tanto por su complementariedad como por su finalidad, poniendo en

transcendencia la verdadera carga impositiva que encontramos en el sistema fiscal español, así como la ineficacia que supone tal complementariedad y la posible sobrecarga para los ciudadanos.

Capítulo I. Financiación de las Comunidades Autónomas.

1. Inicio del modelo de financiación autonómica.

El proceso descentralizador en España comienza en la Constitución de 1978, reconociendo en su título VII los principios rectores de la Hacienda autonómica, que tal como se establecen en el mismo son: autonomía financiera, solidaridad, equilibrio económico entre regiones y coordinación con la Hacienda estatal.

Desde el establecimiento de este sistema se ha producido una descentralización de las competencias que posee actualmente las CCAA, produciéndose a lo largo de la historia un aumento de las transferencias concedidas desde el estado central a las mismas, originando también un vuelco importante en la composición porcentual del gasto público, convirtiéndose las CCAA como el segundo agente de gasto de las Administraciones públicas.

Actualmente las comunidades autónomas tienen asumidas las competencias de educación, sanidad y servicios sociales, configurando las partidas más importantes de un Estado de Bienestar. Con ello podemos observar la complejidad que supone el estudio de las mismas, ya que, estamos ante un modelo de financiación complejo debido al diferente tratamiento que tiene cada Comunidad para hacer uso de sus facultades establecidas en la Constitución.

2. Modelo de financiación autonómica.

2.1. Regulación y bases

El actual modelo de financiación de las CCAA está dividido en dos grandes partidas: los tributos cedidos y el fondo de suficiencia.

El artículo 1 de la Ley Orgánica de 1980 define la potestad de las CCAA de tener autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias, de acuerdo a la CE, le atribuyan las leyes y sus respectivos Estatutos.

2.2. Recursos de las CCAA.

Como hemos nombrado con anterioridad cada CCAA posee dos grandes bloques para su propia financiación.

Aun así, cabe señalar, que tal y como establece el artículo 4 de la LO 8/1980, los recursos de las CCAA estarán constituidos por:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.
- d) La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.
- e) Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.
- f) Las participaciones en los ingresos del Estado a través de los fondos y mecanismos que establezcan las leyes.
- g) El producto de operaciones de crédito.
- h) El producto de multas y sanciones en el ámbito de su competencia.
- i) Sus propios precios públicos.

Igualmente, a parte de estas partidas, las CCAA podrán obtener igualmente ingresos a través de:

- a) Las asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con lo dispuesto en la LO 8/1980.
- b) Las transferencias de los Fondos de Compensación Interterritorial, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado.

2.3. *Potestad tributaria*

La potestad tributaria originaria corresponde exclusivamente al Estado tal y como establece el artículo 133.1 CE, pero la misma permite, en su apartado segundo, que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales establezcan y exijan tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Con ello podemos observar el amplio margen que establece la CE para que las CCAA puedan regular sus propios tributos, además, como se ha manifestado con anterioridad,

la LOFCA remarca como una fuente de financiación de las Comunidades el establecimiento de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. Aunque hay que señalar que las CCAA siempre se verán limitadas su potestad por las leyes que regule el Estado.

Una vez aquí hay que señalar la ventaja fiscal que hay entre las CCAA, pues nuestra CE ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales tal y como señala en su disposición adicional primera. Allí remarca que “la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”¹.

En referencia al artículo 157 CE, los ingresos tributarios autonómicos proceden principalmente de los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, siendo la LOFCA la que regula cuales y en qué medida son tales impuestos.

El proceso de descentralización financiera vivido durante los últimos años teniendo como base el principio de suficiencia financiera ha producido, no sólo, el aumento de los impuestos cedidos sino, dotar a las CCAA de competencias normativas sobre algunos de ellos. En la actualidad el diseño de la LOFCA engloba a lo referente a impuestos cedidos casi la totalidad de los impuestos estatales. Esto ha provocado una muy variada regulación en materia de tipo impositivo para el mismo hecho imponible en las distintas autonomías, poniendo en relieve la desigualdad que se encuentra entre los contribuyentes con distintas residencias fiscales.

Cómo establece el artículo 157.1.a), los recursos de las CCAA estarán formados por los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, pero tal y como señala el TC en la sentencia 16/2003, no basta con la atribución del rendimiento de un tributo a una CCAA para dotar a éste de naturaleza de cedido, pues para ello es exigible la concurrencia de un doble requisito: la previsión estatutaria expresa en tal sentido y la existencia de una ley específica que establezca la cesión.

Pero hay que traer a colación que, aunque un determinado impuesto esté cedido a las CCAA, no quiere decir que la titularidad de éstos la ejerzan las mismas, ya que, dicha potestad la seguirá poseyendo el Estado. Tal y como declara el Tribunal Constitucional²

¹ Disposición adicional primera, *Constitución Española*.

² STC 181/1998, *Tribunal Constitucional*.

“Solo al Estado corresponde elaborar la completa disciplina sustantiva de estos recursos financieros, así como definir en su cualidad de sujeto cedente el alcance y condiciones de la ulterior cesión de su rendimiento a las Haciendas autonómicas”

El Estado es el único titular del tributo cedido y de las competencias de normación y gestión del mismo, salvo que, conforme a los artículos 156.2 CE y 157.1.1 CE, delegue o ceda su gestión, lo que no provoca la alteración sobre el mismo, así se ha pronunciado el Tribunal Constitucional al respecto. (STC 16/2003, de 30 enero [RTC 2003, 16]).

Además queda constatado en el artículo 19 de la LOFCA, donde se puede comprobar la potestad de la Administración Tributaria del Estado para regular competencias autonómicas.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 10 de la LOFCA, el objeto de cesión se produce en tres aspectos:

- Rendimiento.
- En determinados impuestos se confiere competencias normativas.
- Gestión tributaria.

Pero, a raíz de esto, hay que remarcar que no todos los tributos cedidos responden a este marco, ya que hay algunas figuras excluidas (IVA e IIEE), donde las CCAA no poseen potestad alguna sobre las mismas.

Por tanto, serían impuestos cedidos aquellos establecidos y regulados por el Estado, en los que parte de su normativa puede establecerse por las CCAA, de acuerdo a las leyes.

Con lo mencionado anteriormente resaltaremos que con el progresivo incremento de las potestades normativas atribuidas a las CCAA, a lo que impuestos cedidos se refiere, permiten a estas modificar sustancialmente la disposición del impuesto estatal, teniendo una amplia libertad en la determinación de sus elementos cuantificadores, por lo que, más que un tributo cedido podríamos hablar de un tributo propio.

Así, un claro ejemplo de lo citado, es el ISD, que como analizaremos posteriormente, tiene una regulación distinta en cada CCAA, pudiendo modificar las mismas la tarifa del impuesto, las cuantías, así como las deducciones y bonificaciones de la cuota.

2.4. Potestad tributaria y Cesión de tributos

El actual panorama normativo que regula los impuestos cedidos, difiere de la inicial potestad del Estado sobre la regulación de estos, provocando la incorporación de las disposiciones autonómicas al bloque normativo por el que se rigen estos.

La Ley 21/2001 aumenta el grado de asunción de competencias normativas a las CCAA. A modo de ejemplificación, respecto al IP las CCAA pueden regular la tarifa del impuesto, como establecer el mínimo exento. Las competencias normativas cedidas dentro de este impuesto en relación con los elementos directos de cuantificación son importantes, pudiendo modificar las CCAA la tarifa del impuesto así como las cuantías y bonificaciones.

¿Contradicción con la reserva de ley? Dicha ley ha dejado de regular los elementos esenciales de todos dichos impuestos, permitiendo que una ley no estatal establezca la carga tributaria que considere oportuna. Tal y como establece JUAN CALVO VERGEZ,

Desde un planteamiento constitucional, la forma de compatibilizar autonomía tributaria y reserva de ley podría consistir en fijar unos máximos en los elementos de cuantificación, permitiendo a la ley autonómica establecer tipos concretos hasta el indicado techo en el ejercicio de su autonomía³.

Es por ello que nos planteemos la desnaturalización de los tributos cedidos, debido a la ampliación de competencias atribuidas a las CCAA que provoca que nos encontremos más próximos ante la existencia de un tributo propio fijado por el Estado que con un tributo cedido en sí.

El artículo 37.1 de la Ley 21/2001 establece que “La titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las CCAA, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado”. Como podemos observar dicha ley plasma lo ya comentado en el artículo 157 de la CE. Pero una vez llegados a este punto, hay que valorar si el establecimiento de esta ley ha llegado a provocar una dejadez por parte del Estado de cierta regulación para dar una mayor libertad en la autosuficiencia financiera de las CCAA.

³ CALVO VERGEZ, JUAN. *Financiación autonómica: Problemas constitucionales y legales*, Editorial Civitatis, 2005, Pag 100

La posibilidad de que las CCAA puedan tener plenas competencias normativas en el ámbito de la cesión ha provocado una situación de pluralidad legislativa muy divergente en cada Comunidad. A nuestro modo de ver, el Estado tendría que reservarse la regulación de los elementos cualitativos, así como un marco en sus elementos cuantitativos, fijando unos límites amplios y creando la existencia de un tipo máximo y mínimo en donde cada Comunidad tendría potestad para aplicar, dentro de dicho rango, el que desee.

Aunque el TS se ha pronunciado en varias sentencias⁴ sobre el alcance del principio de reserva de ley, recalando que

El legislador no se encuentra obligado a tener que precisar hasta el último detalle del conjunto de elementos esenciales del tributo cubiertos por aquélla, siendo por el contrario suficiente con que disponga de un mínimo de regulación material susceptible de integración por las llamadas fuentes secundarias,

pero desde nuestro punto de vista tendría que establecerse un mayor alcance a tal principio para evitar la situación actual que ha provocado la amplitud de competencia normativa en tributos cedidos, llegando a una situación tal que dicha competencia no ha servido si no para la abolición por parte de las CCAA de algunos tributos.

Por ello, debe quedar imposibilitado que se difieran las características esenciales definitorias de dichos impuestos estatales, cuyo establecimiento corresponde exclusivamente al Estado. Porque la finalidad del impuesto cedido no es otra que el cumplimiento de la autonomía financiera de las CCAA y su aplicación de la consecución de tal, no para que se proceda a su derogación.

⁴ STC 37/1981, de 16 de noviembre o STC 233/1999, de 16 de diciembre.

Capítulo II. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. Cuestiones generales del ISD

El impuesto sobre sucesiones y donaciones es un impuesto que se aplica en la totalidad de los países de la OCDE, con alguna excepción, que durante la vigencia del mismo ha sido fuente de debate por la regulación existente en nuestro sistema fiscal. Estamos ante un tributo que muchas personas lo consideran injusto, y sobre todo, por las diferencias territoriales y subjetivas que acontecen entre las diversas regulaciones existentes en España.

El impuesto ha sido cuestionado por el hecho de que las CCAA han incidido en un proceso de disminución o eliminación del mismo, provocando importantes riesgos desde una perspectiva jurídico-tributaria y social.

El ISD es un tributo cedido a las CCAA y es por ello que ha provocado que se desarrollen un conjunto de medidas fiscales que desnaturalizan el gravamen, alejándolo de las bases que le corresponden. Esto ha dado lugar a diferencias de trato entre regiones, sujetos residentes y no residentes, y sujetos que residan en las distintas comunidades que componen España, así como a la posible vulneración de algunos principios constitucionales que hacen que, parte de la doctrina se plantee su abolición, o al menos, un estudio para la reforma integral del mismo.

1.1. Situación actual de la competencia autonómica sobre el ISD

Como se ha comentado anteriormente el ISD es un impuesto cedido a las CCAA cuya titularidad ostenta el Estado. Desde que se creó la Ley 29/1987 han sido muchas las transferencias realizadas por parte del Estado en concepto de materia normativa para que cada una de ellas, a su libre albedrío, regulara el marco jurídico a seguir a la hora de llevar a cabo la liquidación del impuesto. Aunque será desde la Ley 10/1983, reguladora de la cesión de tributos a las CCAA, la que dispondrá el comienzo de la cesión paulatina del ISD.

Fue mediante la Ley 14/1996 con la que se empezó a realizar las primeras cesiones normativas en materia de ISD a las Comunidades Autónomas, y ello provocará una relevante importancia sobre los puntos de conexión, debido a que un mismo hecho

imponible va a tributar de forma distinta según la regulación de casa CCAA. Así, en palabras de RAMALLO MASSANET:

Los puntos de conexión van a jugar un papel de mayor trascendencia por cuanto que, ante la desigualdad parcial de los parámetros normativos, los contribuyentes van a aquilatar con mayor precisión la posibilidad de que sea un punto de conexión, u otro, o mejor dicho, sea una o otra Comunidad Autónoma con la que va a estar conectado”⁵

Dentro del sistema fiscal establecido por la ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común, el ISD se ha configurado como un tributo cedido, mediante el cual, aun teniendo la base diseñada por el Estado, cada CCAA tiene potestad respecto a la reducción de la base imponible, la tarifa del impuesto, las cuantías y deducciones y bonificaciones de la cuota⁶.

La dificultad que ha provocado que dicho impuesto sea una fuente de financiación autonómica de regulación individual de cada una de ellas es que nos encontramos con un sistema fiscal, a lo que ISD se refiere, muy variado. Es por ello que parte de la doctrina vea errónea la cesión de la capacidad normativa de dicho impuesto.

Parte de la doctrina entiende que la cesión del impuesto sucesorio a las CCAA resultaba inadecuada en tanto que la complementariedad que se pretendía que tuviera con el IRPF aconsejaba que su gestión la llevara a cabo quien estuviera encargado de la del IRPF. Así opina CALVO ORTEGA⁷, que no entiende como en la misa exposición de motivos de la ley expresa tal impuesto como uno complementario al IRPF, pero cuya capacidad está cedida a las CCAA. Así, otros autores como MUÑOZ DEL CASTILLO señalan que el ISD no tendría que estar cedido a las CCAA debido a *“que este impuesto no cumple los fines de redistribución de la riqueza que persiguen. No ofrece duda que a medida que la gestión de estos tributos es menos exhaustiva se estará más lejos de alcanzar los indicadores fines redistributivos de la riqueza”*⁸.

⁵ RAMMALLO MASSANET, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p.16.

⁶ Art. 40 Ley 1771/2001

⁷ CALVO ORTEGA. *“La financiación de las regiones”, las autonomías regionales, Presidencia del Gobierno, Madrid 1977*

⁸ MUÑOZ DEL CASTILLO, J. *“Sujetos activos y sujetos pasivos”, La fiscalidad de las sucesiones y de las donaciones, op, cit, p-69.*

Lo que nos da a entender este autor es que si el fin es la redistribución de la riqueza no tiene sentido que cada Comunidad regule su propia normativa si con la misma no se consigue el fin por el cual se ha implantado tal impuesto. Con este autor podemos destacar que si la finalidad de este impuesto, como hemos señalado a lo largo del trabajo es la redistribución patrimonial de la riqueza, no tiene sentido que la gestión del mismo estuviera en manos de las diferentes CCAA, ya que dependerá de la importancia que le de cada una a la hora de realizar la gestión y recaudación del mismo, así como varía en gran medida el estado de concentración de la riqueza dentro de cada CCAA.

Por otra parte, algunos autores están a favor de la cesión del ISD. Así, M.PÉREZ DE AYALA BECERRIL considera que el ISD *“es la figura tributaria que mejor puede ayudar al cumplimiento de la responsabilidad fiscal de las CCAA, debido a su no injerencia con el principio de territorialidad y a que los impuestos cedidos (exceptuando el IRPF) es el que mayor capacidad recaudatoria tiene”*⁹. A mi modo de entender, esta afirmación sería correcta si se hubiera llevado una política adecuada con su regulación, pero al ser un impuesto ineficaz debido a las bonificaciones actuales, ya no tiene sentido decir tal.

Es por ello, que para el mejor planteamiento del mismo, y para la mejor utilidad de tal, se tendría que adoptar una regulación semejante a la del IPRF, pues ambos son impuestos complementarios, y no tiene sentido que uno este cedido en parte y el otro en su totalidad.

1.1.1. Puntos de conexión

Uno de los puntos de conexión utilizados es la residencia habitual, pues no solo es el del ISD sino también de otros tributos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre el Patrimonio. Ya desde la Ley 30/1983 se estableció tal como punto de conexión, y no ha habido alteraciones a excepción de algunos casos concretos.

En materia de ISD podemos estudiar tres tipos de transmisiones que integran el hecho imponible del impuesto.

En primer lugar, en lo referente a las adquisiciones mortis causa, se establece como punto de conexión la residencia habitual del causante.

⁹ MORA LLORENTE, M.D. *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias. Tirant lo Blanch. 2004. P 96.*

En segundo lugar, en los supuestos de transmisiones inter vivos se observa un doble punto de conexión, dependiendo de cual sea la naturaleza del bien que se transmita. En el caso de que el objeto de la transmisión sea un bien inmueble se ha optado por un punto de conexión territorial, es decir, donde se encuentren situados tales bienes. En cambio, para el resto de bienes el punto de conexión será al residencia habitual del donatario a fecha del devengo, facilitando así la liquidación del impuesto al encontrar en un lugar determinado la radicación del bien inmueble.

Es aquí donde podemos encontrarnos ante una doble liquidación de una misma transmisión, es decir, que más de una CCAA sea competente en una misma donación, Aunque el legislador ha acotado tal supuesto señalado en el artículo 24.3 de la Ley 21/2001;

«Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos».

Tal trata de evitar que la concurrencia de más de una CCAA suponga para el donatario un beneficio en el momento de realizar la cuantía a pagar.

En tercer lugar, nos encontramos ante el caso de la percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros de vida, cuando el contratante sea persona distinta al beneficiario. Así, el artículo 24.2 de la Ley 21/2001 que sobre las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario será competente el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

Finalmente, se recoge una disposición sobre la aplicación de la normativa autonómica para evitar que se produzcan cambios de residencia temporales cuyo único objetivo sea la aplicación de una normativa que pueda serle más favorable.

Para que se pueda aplicar la legislación de la Comunidad Autónoma es necesario que el causante o donatario hubiera venido teniendo su residencia habitual durante los cinco años anteriores en la Comunidad Autónoma en la que ha residido. Si esta circunstancia no se diera, la normativa a aplicar sería la estatal. Otra vez más se observa que el legislador, después de otorgar capacidad normativa a las Comunidades Autónomas en

relación con los tributos cedidos, establece una serie de medidas cuyo único objetivo es evitar que el contribuyente opte por establecer residencias de forma temporal, logrando así una tributación menor.

Una vez aquí hay que destacar que nos no residentes tendrán la obligación de contribuir por obligación real de las obligaciones derivadas de la transmisión de bienes, tanto muebles como inmuebles, derivándose una controversia debido a que los sujetos pasivos que tributan por obligación real al no ser residentes en España ocupan una posición diferente respecto a los sujetos pasivos residentes en el territorio.

1.2. Situación actual de la regulación autonómica sobre el ISD

La regulación actual del ISD ha provocado ventajas fiscales entre las CCAA que pone de manifiesto la variedad de normativa que encontramos en las mismas. Hemos llegado a una situación normativa en la que las diferencias de tributación pueden ser significativas, afectando tales a constituir la residencia del contribuyente en una determinada Comunidad así como en qué tipos de bienes canalizar el ahorro para su futura transmisión.

La Ley 22/2009, en su artículo 48 determina el alcance de las competencias normativas en el ISD, señalando que las CCAA podrán asumir competencias normativas por:

- a) Reducciones de la base imponible
- b) Tarifa del impuesto.
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio existente.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

1.2.1. Reducciones de la base imponible

Mediante la Ley 22/2009, las CCAA pueden crear tanto para las transmisiones inter vivos como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de las CCAA de que se trate¹⁰. Las reducciones más habituales que encontramos en nuestra legislación son la de transmisión de empresa familiar y participaciones de éstas y las relativas a la reducción por vivienda habitual, donde la mayoría de las CCAA han regulado las

¹⁰ Art. 48.1.a) Ley 22/2009, de 19 de diciembre, por la que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

especificaciones para establecer dicha reducción en sus respectivas normativas. Pero para poder hacer uso de las mismas se tienen que dar ciertos requisitos como que la entidad esté situada en la CCAA o que tenga allí su centro de negocios o domicilio fiscal, así como la temporalidad de la medida¹¹.

Muchos autores han criticado dicha medida debido a que opinan que tal normativa favorece la deslocalización de sus patrimonios y de sus actividades productivas, llegando a señalar que se podría infringir la libertad de establecimiento del artículo 139.2 de la CE, al constituir una restricción de salida para el adquirente, así como la libertad de circulación de éste, ya que le obliga a permanecer en el lugar en donde debe situarse la empresa familiar¹². A nuestro modo de ver, entendemos que es la propia ley la que da potestad a cada CCAA para poder establecer dichas reducciones, y que tienen la completa potestad para poder establecer las mismas, siendo el propio contribuyente el que se acoge a tales medidas.

GARCÍA DE PABLOS señala que la temporalidad de la medida para hacer uso de la reducción por empresa familiar constituye una restricción libertad de la residencia y de circulación de los nuevos titulares, ya que si se considera el domicilio fiscal de las empresas individuales como el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y dirección de las actividades, obliga al titular a no cambiar el domicilio fiscal de la empresa para poder beneficiarse de tal reducción. Tal argumento lo fundamenta con lo señalado por el TC en referencia a este derecho, el cual se pronuncia diciendo que “la libertad de elección de la residencia que atribuye a los españoles el artículo 19 de la CE comporta la obligación correlativa de los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental”¹³. Es por ello que la normativa actual obstaculiza la igualdad entre los contribuyentes, haciendo dependientes a los mismos de sus respectivos territorios, así como discriminando a los contribuyentes por razón de su territorio.

Con todo ello vemos que nos podríamos encontrar ante una posible vulneración del artículo 19 de la LOFCA, modificado por la LO 3/2009, de 18 de diciembre, en la cual se señala la no adopción de medidas que discriminen por razón del lugar la ubicación de los bienes, de procedencias de rentas, o de la prestación de servicios o celebración de actos o negocios debido a que depende la reducción más ventajosa de un beneficio fiscal

¹¹ Aragón: art 131.1 RDL 1/2005, Asturias: art 4 Ley6/2008, Canarias: ART 21 RDL 1/2009, La Rioja: art 5 Ley 10/2010 (entre otras).

¹² J.F. GARCÍA DE PABLOS: El impuesto de Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma.

¹³ STC 8/1986 de 21 de Enero, FJ 3

afectado a un bien o negocio a la residencia fiscal del contribuyente o al domicilio fiscal donde se encuentre el negocio que realiza. A modo de ejemplificación de tal cuestión hay que basarse en el nuevo pronunciamiento realizado por el TS al TC sobre el tratamiento de desigualdad en el Impuesto de Sucesiones para los no residentes en la Comunidad Valenciana¹⁴, aunque hay que dejar constancia que la LOFCA hace hincapié en la discriminación por razón del lugar del bien y no por residencia del sujeto pasivo, por lo que nos encontraríamos ante un vacío legal. El TC señala en el mismo que existe una desigualdad entre los sujetos pasivos del ISD respecto al beneficio fiscal regulado en el artículo 12 bis de la Ley 13/1997 debido a que gozarán del mismo únicamente los sujetos que tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana al realizar el devengo del impuesto, ya que el tratamiento desigual en la bonificación fiscal que deriva del elemento de residencia no responde a ningún fin constitucionalmente legítimo, y que por ello, al introducir tal elemento diferencial en la regulación del beneficio, se vulneran los artículos 14 y 31.1 de la CE. Así, el TS dictamina que hay una posible vulneración del artículo 139.1 de la CE, debido a que hay una desigualdad entre los españoles debido a que tal beneficio fiscal únicamente está basado en el elemento de la residencia en la CCAA.

Por todo ello vemos que la actual situación de la normativa autonómica en concepto de reducciones sobre la cuota del ISD no ha supuesto otra cosa más que la posible vulneración de las medidas adoptadas por las CCAA, siendo otro motivo para la reforma del impuesto, y a nuestro modo de ver, la ineficacia de las competencias autonómicas en la potestad normativa de dicho impuesto.

1.2.2. *Deducciones y bonificaciones de la cuota*

Otra de las grandes partidas que hacen que difiera el ISD en cada CCAA son las deducciones y bonificaciones sobre la cuota.

En referencia a los sucesores que tienen un vínculo de primer grado, como son los cónyuges, descendientes, ascendientes, parte de las CCAA liberan, casi en su totalidad, de tributar a sus contribuyentes¹⁵. En cambio, el resto de CCAA establece reducciones sobre la cuota¹⁶, siendo el resultado una mayor liquidación en estas últimas comunidades que en las primeras.

¹⁴ Auto 8 de Mayo TS eleva cuestión de inconstitucionalidad al TC respecto al art 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana sobre la regulación del tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

¹⁵ Bonificaciones casi totales en: Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, La Rioja, Madrid, País Vasco, Comunidad Valenciana.

¹⁶ Andalucía, Extremadura y Castilla-León deja casi sin tributación a los contribuyentes con bases menores a 175.00 € y con límite al patrimonio existente. Aragón establece una reducción de 150.000 €

En cuanto a las donaciones, para el grupo mencionado anteriormente se establece una bonificación en Madrid del 99%. En Castilla-La Mancha del 95%, en las Illes Balears solo se paga el 7% de la base liquidable. En Cataluña y Galicia han establecido una tarifa que esta en torno del 5 al 9 por 100. Con todo el vemos la diversidad de regulación de normativas que nos hace plantearnos la posible vulneración del principio de igualdad regulado en el artículo 14 de la CE, del cual hablaremos con posterioridad.

2. Constitucionalidad del ISD.

Son muchos los autores que han plantado desde la implementación del ISD su posible constitucionalidad al transgredir alguno de los principios fundamentales enumerados en la CE. La poca recaudación del mismo y la posible vulneración del principio de igualdad, así como el abuso de someter a gravamen una capacidad económica inexistente son algunos de los argumentos que ALONSO GÓNZALEZ¹⁷ remarca para justificar la constitucionalidad del mismo.

Por el contrario en la doctrina del TC, autores como CAZORLA PRIETO¹⁸ y MONTEJO VELILLA, definen la legitimidad constitucional de la financiación extrafiscal del ISD ya que ésta “no se opone tampoco al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la CE, pues el respeto a ese principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extra fiscales”. Además, según los mismos, no solo no se opondría al principio de capacidad económica, sino que la función ética que se atribuye al ISD conecta dicho Impuesto con los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico a los que hace referencia el artículo 1 CE.

De ahí concluye “la importancia que se ha querido atribuir al cometido de ordenación socio-económica en el tributo sucesorio”.

Como podemos contemplar las diferentes corrientes que abordan el tema son diversas, por lo que habría que empezar por ver cuales son los principios por los cuales se rigen tal impuesto, su justificación y la naturaleza del mismo para poder constatar y dar una opinión sobre si la base del ISD se envuelve en tales principios.

para patrimonios existentes de menos de 402.678 €. En Asturias no se gravan estas herencias cuando la base imponible no supera los 150.000€ y el patrimonio existente no supera 402.678,11€. En Murcia se aplica reducción del 99% con una base límite de 450.000€ y en Galicia la tarifa para este tipo de familiares es entre el 5 al 18 por 100.

¹⁷ ALONSO GONZALEZ, L.M. *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, 2001. P. 104-105.

¹⁸ CAZORLA PRIETO, L.M.^a. “Artículo 31” y “Artículo 131”. *Comentarios a la Constitución*. Madrid; Civitatis, 195.

2.1. Doctrina Constitucional sobre la justicia tributaria.

Antes de abarcar el fondo del asunto remarquemos que o cuales son los principios o argumentos que ha llevado al legislador a implantar este impuesto. Son muchos los autores que han señalado que: *“el fundamento de hecho imponible consiste en el criterio directivo que haya decidido al legislador a atribuir aquella significación a un determinado estado, acción o cualidad”*¹⁹, entre ellos, SAINZ DE BUNAJANDA. Por lo que se desprende, que es el mismo legislador el que aporta el propio fundamento al hecho imponible de un impuesto para que el mismo respete los principios de ordenación y aplicación del sistema tributario. No hay que olvidar que el derecho tributario no puede desentenderse de un criterio de justicia tributaria en el reparto de la carga tributaria, por lo que de tal fundamento se desprenderá el planteamiento de cuáles son los principios de equidad tributaria que han llevado al legislador a implementar este gravamen.

La Exposición de Motivos de la L 29/1987, apartado I señala: *“el impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detrarse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público”*, así como en la presentación del proyecto del ISD ante el Pleno del Congreso por parte del que era Ministro de Hacienda remarco que dicho impuesto es: *“un instrumento al servicio de la política económica general, de cooperar a la redistribución de la renta nacional, de conseguir la igualdad y oportunidades y de intentar la reducción de las desigualdades”*²⁰

Por ello, vemos que la base de fundamentación del ISD es la redistribución de la riqueza, pero he aquí el interrogante sobre si tal redistribución de la renta nacional es contraria o no a los principios que fundamenta nuestra CE. Así, en numerosas sentencias el TC cita que el principio de capacidad económica deberá entenderse como una *“exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentre”*²¹. Se llega así a delimitar un mínimo exigible, a saber, que *“basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto”*²². Por tanto llegamos a la conclusión que toda renta obtenida susceptible de imposición estará dentro del marco constitucional ya que contribuye a la redistribución de la riqueza, dejando a un lado la desigualdad interterritorial que se ha generado tras las transferencias concedidas a las CCAA a lo largo del tiempo tras la implementación del mismo, del cual hablaremos con posterioridad.

¹⁹ SAINZ DE BUJANDA, *Ibid*, p 433

²⁰ SOLCHAGA, *Diario de Sesiones del Congreso*, nº42, 1 de abril de 1987, p 2459)

²¹ STC 27/1981, *Tribunal Constitucional*.

²² STC 37/1987, *Tribunal Constitucional*.

Pero ALONSO GONZÁLEZ²³ dice que:

Un dato definitivo para descartar la función redistributiva del ISD lo brindan sus muy escasas cifras de recaudación. Al margen de que semejantes datos pueden ilustrar acerca de la escasa sujeción real al impuesto de las rentas gravadas, lo cierto es que es inviable que un impuesto de tan escasa incidencia social puede actuar como instrumento de redistribución de rentas.

Por todo ello podemos hacer una reflexión sobre lo que fue y lo que es actualmente el ISD como instrumento de redistribución de la riqueza. Lo que sí podemos dejar claro es que si la equidad respalda el hecho de que una adquisición mortis causa sea presupuesto del deber de contribuir, no cabría decir que tal tributo no se involucra del criterio de justicia tributaria, debido a que el derecho tributario no puede desentenderse de un criterio de justicia en el reparto de la carga tributaria.

2.2. Vulneración del principio de igualdad.

Es preciso hacer un agravio comparativo de la regulación del ISD entre las diferentes CCAA. Se trata de la distinta regulación fiscal que sobre las transmisiones lucrativas mortis causa e inter vivos existe en España en función del territorio. Así, las CCAA de régimen especial, el País Vasco y Navarra, eximen de tributación a las transmisiones entre parientes y atenúan notablemente el resto. Tales previsiones acreditan un respeto especial hacia el elemental derecho a disponer de los bienes por vía testamentaria o por actos inter vivos, actitud bien distinta a la del legislador estatal.

La actual regulación del ISD provoca notables vulneraciones del principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la CE, debido a la distinta regulación vigente que hace que la equidad tributaria dependa de la residencia fiscal del contribuyente.

Por lo que una vez visto esto, se plantea una vulneración del principio de igualdad debido a que, tanto la capacidad económica como la redistribución de la riqueza no dependerá de un criterio de verdadera justicia tributaria, sino de la localización del sujeto pasivo.

Como consecuencia de las modificaciones que han realizado las CCAA, que tienen un efecto similar a la supresión del ISD, para satisfacer de alguna manera al contribuyente, y sin dejar al margen motivos electorales, se está produciendo una situación de desigualdad interterritorial que vulnera el principio de igualdad, y que no se justifica por la prevalencia del

²³ ALONSO GONZÁLEZ. *La inconstitucionalidad del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, 2001. P- 57.

principio de autonomía financiera, ni de la redistribución de la riqueza. Así, GUILLEM LOPEZ CASANOVAS señala que *“el fundamento jurídico en el que se sustenta la imposibilidad de que este último principio prevalezca sobre el de igualdad, es el uso indebido, por parte de algunas CCAA, de su capacidad normativa”*²⁴. De ello se desprende la ilógica de haber transferido la potestad normativa de tal impuesto a las comunidades, pues el fin por el que se constituyó como hecho imponible no se está llevando a cabo.

Según la doctrina de la igualdad acuñada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, señala que:

No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable”, añadiendo que “el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

Pues lo relevante según el TC es que las CCAA respeten la existencia de una determinada uniformidad normativa en todo el territorio que dé lugar a una posición común de todos los contribuyentes sin menoscabo de las diferencias de régimen jurídico que las distintas comunidades han adoptado.

Pero añade el Tribunal Constitucional que *“el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados”*²⁵.

Además para que la diferenciación que establezca una ley fiscal sea constitucionalmente lícita, no es suficiente con que lo sea el fin que con ella se pretende conseguir, sino que es indispensable que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, *“de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional”*²⁶.

²⁴ GUILLEM LOPEZ CASANOVAS, *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español*, Revista para el análisis del derecho, INDRET 1/2008, Barcelona, 2008.

²⁵ STC 214/1994, de 14 de Julio, Tribunal Constitucional

²⁶ STC 27/1981, de 20 de Julio, Tribunal Constitucional

Por tanto, no cabe señalar que tal normativa sea contraria al principio de igualdad debido a que el fin de la misma está justificado, por mucho que el resultado difiera en cada CCAA, ya que lo que interesa es la proporcionalidad de la medida. Además, según lo que señala el TC, no cabría hablar de inconstitucionalidad por el mero hecho de que las Comunidades, por la potestad que la LOFCA les confiere, hayan establecido regímenes propios en materia fiscal que desembocan diferencias objetivas entre los sujetos sometidos a distintas regulaciones, debido a que el principio genérico de igualdad no postula ni como fin ni como medio la paridad, y sólo exige la razonabilidad de la diferencia de trato²⁷.

Por otro lado no puede enfocarse la vulneración del principio de igualdad en su sentido estricto, pues si tales normas no vulneran los derechos de los artículos 149 y 139 de la CE, lo esencial es que se garantice la igualdad en el ejercicio de los derechos derivados de las mismas condiciones básicas, aunque posteriormente haya diversidad de posiciones.

Aun así, es un tema importante la diversidad de normativas respecto al ISD que encontramos en las diversas CCAA, que lo único que provoca son posibles problemáticas como la actual acontecida en la Comunidad Valenciana tras la cuestión de inconstitucionalidad elevada por el TS al TC por la redacción de la L 13/1997, de regulación del tramo autonómico del IRPF y restantes impuestos cedidos²⁸.

En conclusión, la actual situación en el ISD es un claro ejemplo de la dejadez del Estado, que permite el abuso normativo de las CCAA, por lo que la única solución actualmente es que el Estado suprima o reforme el impuesto, o se modifica la LOFCA y sus normas de desarrollo, o acomete, decidida y urgentemente, la reforma de la financiación autonómica, que parece lo más razonable.

2.3. Principio de solidaridad como límite a la autonomía financiera.

El sistema de financiación de las CCAA se basa, entre otros, en el principio de solidaridad entre las regiones, que reconoce el artículo 2 de la LOFCA, estando, a la par, explicitado en la Constitución.

²⁷ STC 295/2006

²⁸ Se ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad al TC debido a que en el art. 12 de dicha ley supedita el beneficio fiscal a los que tengan la residencia habitual en la Comunidad Valenciana, remarcando el TS una vulneración del principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la CE, debido a que no pueden sufrir una mayor carga los que no se encuentren residiendo en el momento de la sucesión allí.

Para el TC el sistema de financiación de las CCAA es el vehículo a través del cual se articula el principio de solidaridad interterritorial consagrado en el artículo 2 de la CE²⁹. El principio de solidaridad se tiene que llevar a cabo por medio del sistema tributario y financiero, y según el TC las CCAA tienen que tomar decisiones que no perturben el interés general, pues el principio de autonomía financiera está garantizado por la CE para salvaguardar los intereses generales de la nación³⁰.

Por ello, parte de la doctrina argumenta que tal principio ha sido infringido por las CCAA al establecer un proceso ilimitado e indefinido de competencia fiscal, que ha afectado negativamente y gravemente a un impuesto de titularidad estatal en contra de los intereses generales del Estado y de las propias Comunidades.

Según los mismos, se ha abusado de las capacidades normativas asumidas con la eliminación del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por las Comunidades, cuando la cesión de los tributos del Estado constituyen una garantía de la autonomía financiera de las propias las Comunidades³¹.

Así, remarcan que este principio debe considerarse infringido, en los casos en que se limita la aplicación de los beneficios fiscales a los bienes, empresas o entidades radicados en su territorio, cuando se modifica arbitrariamente el punto de conexión a que hace referencia la Ley 22/2009, o en los supuestos en que se establecen reducciones análogas, incompatibles con las estatales, para primar a las personas o bienes ligados a un territorio.

A nuestro modo de ver, no podemos negar que la actitud llevada a cabo por las CCAA en materia de ISD, no es acorde a un principio de lealtad, que en parte, debería impedir que las CCAA utilizaran la política fiscal como herramienta para llevar, a su libre albedrío, ventajas entre ellas en materia de tributos para su propio beneficio, olvidándose del interés general.

2.3. Argumentos a favor del mantenimiento stricto sensu del ISD.

Los defensores de este argumento señalan que aunque actualmente hay discrepancias en las diferencias normativas de cada autonomía, provocando una ausencia de criterios de armonización respecto a competencias normativas, la cesión de dicho impuesto es respaldada por los principios de autonomía y corresponsabilidad fiscal. A la par, parte de

²⁹ STC 12/2007, FJ 7, *Tribunal Constitucional*.

³⁰ STC 25/1981; 247/2007, *Tribunal Constitucional*

³¹ STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 7, *Tribunal Constitucional*

la doctrina que está en contra del mismo justifican que tal argumento es contrario a lo establecido en la norma suprema, debido a que, el principio de autonomía financiera no puede prevalecer sobre el de igualdad, ya que, según su tesis, la regulación normativa actual del ISD vulnera tal principio.

En cuanto a las teorías alegadas por los hacendistas podemos agrupar en cuatro los fundamentos para la continuidad y el establecimiento del mismo.

En primer lugar, nos encontramos con la teoría del ISD como compensación al Estado por sus servicios. Esta teoría se basa en que los poseedores de propiedades deberían compensar al Estado por los servicios que garantizan el ejercicio normal del derecho de la propiedad. Estaríamos ante un gravamen que resarce el servicio proporcionado por el Estado pro crear y mantener el marco jurídico que garantiza la transmisión de la herencia o donación. Pero a nuestro modo de ver, si la implantación de tal impuesto es para resarcir los costes del Estado por la prestación de los servicios de conservación y transmisión, lo más lógico sería la implementación de tasas y no de impuestos, pues la finalidad de las primeras es esa tal y como señala el artículo 2 de la LGT.

El segundo de las teorías del mantenimiento del ISD es el impuesto como instrumento mediante el cual el Estado controla y participa de las transmisiones de riqueza. Justifican la existencia del ISD como un instrumento destinado al control de las riquezas de los particulares, o como un medio para hacerse partícipe de ese patrimonio que va a transmitirse y respeto al que el Estado, se podría decir, ha contribuido decisivamente. Así, el Estado tendría la consideración de coheredero, y su presencia se vería materializada en el propio impuesto sucesorio. Desde nuestro punto de vista, dicha teoría no tiene sentido en el Estado de derecho en el que vivimos debido a que si el Estado tiene que considerarse como titular sobre la riqueza, no tiene sentido la consagración del derecho a la propiedad privada, si al fin y al cabo, el Estado es poseedor de los bienes pertenecientes al contribuyente. Por ello, nos encontraríamos ante una contradicción con los derechos consagrados en la CE, así como el derecho en la libertad de transferir la propiedad como uno desee. De lo que sí podemos argumentar la existencia del mismo es utilizar el ISD como instrumento de control de la riqueza, aunque se podría controlar el mismo sin la necesidad de tener que gravar las transmisiones.

La tercera de las teorías es la sucesión como elemento determinante de la capacidad de pago del contribuyente. Muchos autores se sujetan en esta teoría³² al admitir que un gran parte del patrimonio puede aumentar la capacidad impositiva del sujeto pasivo, con independencia de los rendimientos que deriven del mismo³³, y por ello tienen que estar gravadas las transmisiones tanto inter vivos como mortis causa. Así, un gran defensor de dicha teoría es FUENTES QUINTANA que afirma que “el fondo de riqueza, con independencia de la renta que ésta genera, constituye una fuente adicional de la capacidad de pago individual, y por ello gravable”. En tanto que toda capacidad de pago tiene que ser motivo de gravamen, no podemos negar la no sujeción de las transmisiones onerosas a gravamen debido tanto al aumento de la capacidad contributiva del destinatario así como a gravar unas rentas que no han supuesto esfuerzo alguno para este. Es por ello que parte de la doctrina señala que las herencias y donaciones son unas ganancias sin esfuerzo alguno que deben gravarse, ya que no puede ser equitativa la recepción gratuita de riqueza, sino que debe gravarse por razones de equidad y justicia social. De ahí que parte de ellos estén de acuerdo en el gravamen sobre las mismas para que pueda contribuir a limitar las acumulaciones de riqueza en algunos niveles de la sociedad.

Por último, el ISD como complemento de otros tributos hace que sea necesaria la existencia del mismo como base de información y del buen funcionamiento del sistema fiscal, así como que aunque es cierto que la masa patrimonial objeto de la transmisión efectuada por el tributo ya ha sido gravado con anterioridad, el contribuyente que disfruta del caudal relicto es distinto a quién ha acumulado tal patrimonio, así como lo es, su capacidad contributiva.

3. Recaudación ISD.

Como hemos comentado anteriormente, con la cesión de la capacidad normativa del ISD, han sido muchas las CCAA que han optado por realizar bonificaciones a los sujetos con parentesco de grado I o II dejándoles casi exentos de pagar cuota alguna. Esto ha supuesto que actualmente la recaudación por ISD sea insignificante.

³² DUE (1990) GARCÍA VILLAREJO (1995) ROSEN (1987) ARIAS (1988)

³³ “Kaldor utilizó un ejemplo para justificar lo dicho: entre un mendigo que no tiene renta ni patrimonio, y una persona que percibiese renta alguna pero fuera propietario de diferentes joyas, no existe diferencia alguna de sus capacidad contributiva desde el punto de vista de renta únicamente. Sin embargo, es evidente que se encontrará en mejor situación el propietario de la riqueza ya que podrá consumir utilizando para ello la capacidad que su patrimonio le proporcione.”

Aunque una reducción del ISD supone una reducción de los ingresos de las CCAA por la que no van a recibir ninguna compensación por parte del Estado, no es menos cierto que, como consecuencia del efecto antes citado, la pérdida de ingresos se puede ver compensada con un incremento de recaudación por otros tributos cuya recaudación está parcialmente cedida, básicamente IVA y IRPF, impuestos cuyo punto de conexión para determinar a qué CCAA pertenece la recaudación cedida es la residencia habitual. Por tanto, el efecto negativo de la reducción de la recaudación se vería contrarrestado, en una pequeña parte, con lo anteriormente mencionado.

Pensemos, por ejemplo, en un ciudadano que cambia su residencia de una Comunidad Autónoma a otra. Este traslado fiscal hará que, por un lado, la parte autonómica de su IRPF pase a ser recaudada por la Comunidad de destino, ya que el punto de conexión del IRPF es la residencia habitual, y, por el otro, hará que dicho contribuyente incremente el índice de consumo de dicha Comunidad, que es el criterio de conexión a través del cual se determina el IVA que se ha de ceder a cada Comunidad Autónoma. Así mismo, dado que el punto de conexión en las donaciones de bienes inmuebles es su ubicación, no resulta extraño que una Comunidad Autónoma como Madrid, donde las donaciones entre familiares están bonificadas en un 99%, incremente su recaudación por ITP.

Pero dejando a un lado el efecto positivo de la menor recaudación del impuesto debido a los beneficios fiscales establecidos en la ley, cabe preguntarse de que sirve mantener un impuesto que genera tan poco rendimiento, que hace que no cumpla la finalidad redistributiva para el cual ha sido establecido.

En el siguiente gráfico podemos constatar la reducción en la recaudación del ISD.

	02/01	03/02	04/03	05/04	06/05	07/06	08/07	09/08	10/09	11/10
Impuesto										
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	7,0	4,8	2,6	14,5	14,6	15,4	-1,3	-10,5	4,6	4,4
Impuesto sobre Sociedades	23,5	2,1	18,2	24,8	14,8	20,4	-38,0	-25,8	-20,4	3,5
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	13,2	-10,9	47,7	-2,0	12,3	66,0	-5,8	0,2	9,7	-21,2
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	6,2	15,1	15,0	21,3	13,2	8,2	-0,6	-8,8	-9,4	-8,9
Impuesto sobre el Patrimonio	-1,3	2,2	2,5	13,7	19,4	23,8	17,3	-96,3	11,3	-54,5
Otros	-626,7	141,2	359,5	-81,7	40,6	-20,6	-116,4	-205,4	1.069,1	-0,8
Total	11,5	3,9	8,1	17,8	14,7	17,8	-14,2	-16,0	-1,3	3,1

La poca trascendencia y el uso que han hecho las CCAA para realizar grandes ventajas fiscales sobre tal impuesto ha hecho que, actualmente, sea insignificante la recaudación del mismo, así como el porcentaje sobre el PIB que supone la recaudación de tal tributo sobre el conjunto de ingresos fiscales totales.

3.1. Consecuencias de la cesión del ISD a las CCAA.

Como hemos ido comentando durante el transcurso del trabajo, existe una variada normativa que determina que se pague de una manera distinta según la residencia del causante, provocando que cada CCAA regule su propia normativa y que realice las bonificaciones que crea conveniente, llegando a un punto en el que se ha afectado el principio de suficiencia financiera así como el principio de corresponsabilidad fiscal.

Muchos autores no se explican cómo se ha podido llegar a esta situación, en la cual se ha conferido tanta libertad normativa a las CCAA para regular un tributo cuya titularidad ostenta el Estado. Así, ZORNOZA PÉREZ ha señalado que:

Ni la letra ni el espíritu de los citados preceptos permiten entender que el Estado haya cedido a las Comunidades Autónomas un poder tan absoluto para la regulación del Impuesto sobre Sucesiones que pudiera determinar su desaparición práctica. Es más, la atribución a las Comunidades de la potestad de derogar un tributo, o de conseguir en la práctica un resultado equivalente mediante el empleo de tipos cero, reducciones, bonificaciones o coeficientes divisores en lugar de multiplicadores, que redujeran al mínimo las cuotas correspondientes me parece incompatible con la noción misma de tributo cedido; esto es, de un tributo que es de titularidad estatal y del que, en consecuencia, sólo puede disponer su titular³⁴.

Por ello, podemos criticar la actuación del Estado confiriendo tantas competencias a las CCAA, y éstas últimas extralimitándose en el ejercicio de las mismas.

En cuanto a la disminución de la recaudación del ISD y en relación con el principio de suficiencia financiera, el aumento de los beneficios fiscales otorgados por las CCAA ha provocado la imposibilidad de cumplir con la finalidad por la que se implementó. El desarrollo normativo autonómico ha provocado un sistema fiscal complejo.

4. Coordinación del ISD con otros impuestos.

El ISD es un impuesto que está en conexión con otros tributos que componen el sistema tributario español. Parte de la doctrina atribuye al ISD una posición de cierre en relación al sistema impositivo afectado a las personas físicas, en la medida en que opera como tributo

³⁴ ZORNOZA PÉREZ, Prólogo a la obra RUIZ ALMENDRAL, impuestos cedidos y Corresponsabilidad fiscal, cit pág 6.

complementario, al gravar los incrementos patrimoniales percibidos por los sujetos pasivos del mismo, y que no se someten al impuesto de la renta de las personas físicas³⁵.

De la misma índole, el ISD y el IS son impuestos incompatibles, en la medida que el ISD se aplica, exclusivamente, a los incrementos patrimoniales propios de las personas físicas. Así, en relación al ITP y AJD, el criterio a seguir es el mismo, donde este último grava las adquisiciones patrimoniales onerosas, siendo incompatible la convivencia de los mismos.

Únicamente es posible la convivencia del ISD con el IP³⁶, donde este último grava la posesión de bienes y derechos en la esfera patrimonial del contribuyente, que previamente ha sido gravado por el ISD.

Con todo ello, vamos a realizar una reflexión sobre la convivencia del ISD con alguno de estos impuestos, planteándonos la posibilidad de una doble imposición al recaer sobre un mismo objeto un doble gravamen.

4.1. El ISD y el IRPF

Algunos autores están a favor de la incorporación del ISD en el IRPF. Es por ello que vamos a hablar sobre las opiniones respecto al mismo, así como si sería lógico e útil la unificación de ambos impuestos en uno mismo.

El artículo 4 del Reglamento del ISD señala que: “en ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el ISD y por el IRPF”, así como el artículo 6.4 de la LIRPF dice: “no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Por todo ello, vemos la complementariedad que hay entre ambos impuestos, haciendo absurdo la imposición de dichas figuras, ya que los dos tienen como hecho imponible la capacidad económica del contribuyente por el hecho de obtener una determinada renta, ya sea a título lucrativo o por medio del trabajo.

La complejidad que puede acarrear su integración posiblemente venga dada por el mero hecho de acoplar las normas vigentes en el impuesto sucesorio al cuerpo normativo del IRPF. Así, en la exposición de motivos de la Ley del ISD afirma que el ISD “*cierra el marco de la*

³⁵ Art. 6 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁶ Art. 3 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto de Patrimonio.

imposición directa, con carácter de tributo complementario del IRPF. Es por ello que la vocación del mismo es recaer sobre la renta fiscal como incremento de la riqueza.

Si los enriquecimientos lucrativos son renta para quien los experimenta, su gravamen debería graduarse no sólo en función de su cuantía y de grado de parentesco entre causante y causahabiente, sino atendiendo también al patrimonio “preexistente” de este último. Por ello, la solución que da parte de la doctrina es suprimir el ISD e integrar el gravamen de estas ganancias en la estructura del IRPF. Además, justifican la misma apoyándose en las personas jurídicas, pues están no están sujetas al ISD, sino a IS.

En palabras de CHECHA “

Estos dos impuestos son aptos para gravar los incrementos patrimoniales producidos por las adquisiciones lucrativas, siempre se debe aplicar a este último (IRPF), por ser él el específicamente destinado a la imposición de la renta, de la cual los incrementos de patrimonio son un componente más

Pero, por otra parte, HERRERA MOLINA señala que:

Las adquisiciones a título gratuito tiene un carácter esporádico e irregular que se desaconseja su sometimiento a la escala progresiva del impuesto, así como resultaría complejo integrar en el impuesto sobre la renta la modulación de gravamen en función del grado de parentesco entre el adquirente y el causante³⁷.

Pero a la vez, GONZALO Y GONZALO remarca que:

Si hubieran integrado el ISD en el IRPF, Se hubiera mejorado la sistemática de nuestro cuadro fiscal, aligerando, la presión fiscal indirecta y proporcionando a la Hacienda Pública una notable economía de gestión. Se podrían integrar en la base imponible denominada ahorro y ser gravadas bien al tipo único que corresponde los demás rendimientos y ganancias patrimoniales incluidos en ella.

A nuestro modo de ver, sería complejo integrar esta figura dentro del IRPF debido a la dificultad, como señala HERRERA MOLINA, de modular las especificaciones que hay para cada caso concreto, así como la simplificación de la normativa. Además, otro dato de gran importancia es la actual regulación de ambos impuestos, ya que el ISD es un tributo cedido al 100% y el IRPF al 50%, lo que provocaría una gran complejidad a la hora de la recaudación del mismo.

³⁷ HERRERA MOLINA. “*Capacidad económica y sistema fiscal, op. Cit, p-374*”

Otra cuestión a señalar en tal apartado es la “doble imposición” que algunos autores señalan cuando entró en vigor el ISD. No podemos olvidar que el hecho imponible de ambos impuestos es la obtención de renta, y su sujeción a tributación debido a la capacidad económica del sujeto pasivo. CORONAS I GUINART opina que

La carga tributaria impuesta al ciudadano es extraordinaria, especialmente si se tiene en cuenta, centrándonos en el caso de sucesiones, que las rentas del mismo patrimonio y éste mismo ya han sido objeto de gravámenes por IRPF e IP a cargo del causante y lo estarán por los mismos impuestos a cargo del adquirente, y que si éste adquiere bienes inmuebles tiene que tributar además por el IBI, si son de naturaleza urbana por el IIVTNU y si adquiere una explotación económica pro el IAE”.

Aquí tenemos que plantearnos el hecho de que el legislador no puede gravar dos veces la misma renta, y extrapolar el principio de no confiscatoriedad que establece el artículo 4 de la Ley General Tributaria. No tiene lógica que el simple hecho de obtener una renta a título gratuito que ya ha sido anteriormente gravada por unos determinados impuestos, tenga que, por el simple hecho de realizar un título traslativo de la propiedad, estar sujeto a tributación, que además, posteriormente se incluirá en el patrimonio de este último. (Aunque hay que remarcar aquí, que posteriormente se desarrollará, que el IP está vigente actualmente con carácter extraordinario). Pero, a la par, con dicho planteamiento, no tendría sentido que las rentas del trabajo estuvieran sujetas a un tipo de gravamen determinado³⁸, y las rentas obtenidas a título lucrativo, donde no sé ha realizado ningún esfuerzo por parte del adquirente, no lo estuvieran.

Son tantos los argumentos que defienden tal tesis que el TC se pronunció sobre el mismo, y señaló que un tributo no puede llegar a privar al contribuyente de sus rentas y propiedades, sería confiscatorio el impuesto sobre la renta que no puede pagarse con la renta ganada en un periodo impositivo. Así, recalca que *“el límite estaría, donde un tributo tiene carácter confiscatorio, cuando es necesario utilizar como fuente del impuesto el patrimonio, obligando al sujeto pasivo a enajenarlo para poder dar cumplimiento al deber de tributación”*³⁹. Con lo que vemos, que no se considerará que se ha vulnerado el principio de no confiscatoriedad establecido en la CE hasta que no se llegue a tal límite. Es por ello, que puede no quedar claro si realmente estamos ante un caso de doble imposición, pues como dicen muchos autores, este impuesto está grabando unas rentas o bienes que han sido gravados en vida del causante y que lo serán en vida del donatario.

³⁸ Actualmente los tipos de gravámenes del IRPF van del 24% al 56%. Artículo 61 LIRPF.

³⁹ STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9º, *Tribunal Constitucional*

Aun así, parte de la doctrina comenta que no puede tratarse de un caso de doble imposición ya que ante la duplicidad impositiva no recaería sobre el hecho imponible, si no sobre el mismo objeto material del tributo⁴⁰.

Por lo que, lo transcendental no es el objeto imponible, sino el hecho. (En palabras del TC, el primero es un concepto fáctico y el segundo jurídico). Y es en el mismo objeto donde el legislador puede realizar distintos hechos imponibles sobre una misma renta sujetos a tributación, por lo que puede estar sujeta a distintos gravámenes una misma fuente de capacidad económica, siempre que se respete los límites señalados con anterioridad. Así, el TC señaló *“por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico”*⁴¹.

Con todo ello vemos la potestad conferida al legislador para gravar una misma riqueza anteriormente gravada imputando sobre la misma diferentes hechos imponibles, respetando los límites jurídicos estructurados en nuestro sistema tributario.

Por tanto, a mi modo de ver, podemos desprender que el ISD no grava una renta sometida anteriormente a tributación, aunque lo que habría que admitir es que las futuras figuras impositivas sometidas al mismo objeto deberán ser acordes unas con otras, para no infringir en principio de no confiscatoriedad establecido en nuestra legislación.

4.2. Impuesto Sucesiones vs IP

4.2.1. Normativa básica y naturaleza del IP.

El impuesto sobre patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas, constituyendo tal patrimonio todos los bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor.

Tal y como establece la exposición de motivos de la Ley impuesto: “la regulación del nuevo impuesto sobre el patrimonio(..) dando cumplimiento a lo que deben ser sus objetivos primordiales de equidad (...) de una mejor distribución de la renta y la riqueza (...)y actuación complementaria del IRPF”⁴².

⁴⁰ PEREZ AYALA BECERRIL, R: *“El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFC” en revista de Derecho Financiero y Tributario y de Hacienda Pública, núm 420, 1996, pág 394.*

⁴¹ Sentencia del TC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14, y 186/1993, de 7 de junio, FJ 4º.

⁴² Ley 19/1991, de 6 de junio, Impuesto de patrimonio

Así, en los siguientes párrafos de la Exposición de Motivos de la Ley del IP afirma que da “cumplimiento a lo que deben ser sus objetivos primordiales de equidad, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone; de utilización más productiva de los recursos; de una mejor distribución de la renta y la riqueza y de actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Por ello, son varias las finalidades del IP, entre las que se encuentran: mayor equidad en la carga tributaria; fomento de una utilización más productiva del patrimonio; procurar una mejor distribución de la riqueza; y, por último, servir de complemento al IRPF y al ISD.

En España se introdujo dicho impuesto en el año 1977. La finalidad del mismo, que en un primer momento se introduce como excepcional y transitorio, es gravar la capacidad económica y mejorar la redistribución de la riqueza. Después del transcurso del tiempo se realizó una reforma del mismo mediante la Ley 19/1991, actualmente vigente, que elimina el carácter transitorio, y aumenta los tipos marginales del mismo.

Pero la vigencia del tal tributo no ha sido mantenida durante todos estos años, ya que en el año 2008 se derogó la misma.

Como podemos observar en las disposiciones generales del real decreto ley de 13/2011 que restablece el impuesto de patrimonio, se eliminó en el año 2008 el mismo por haber disminuido su capacidad redistributiva al gravar patrimonios medios. Así mismo, la implantación nuevamente de tal es debido a la necesidad de reforzar el principio de equidad, que reforzará una mayor capacidad contributiva.

4.2.2. Cesión del impuesto a las CCAA.

Este tributo es muy semejante al ISD, tanto en su naturaleza como en la transferencia de la capacidad normativa a las CCAA.

Las Comunidades Autónomas reciben a partir del 1997 la competencia de tal impuesto, que se verá ampliada en los siguientes años. Así, como señala el artículo 11 de la LOFCA, el impuesto de patrimonio es uno de los impuestos cedidos a estas y mediante el cual las mismas obtienen recursos para gozar de autonomía financiera.

4.2.3. Semejanza del IP vs ISD.

Son muchos los autores que han criticado la convivencia de ambos tributos, ya que la finalidad de ambos es la misma. Si la aparición del IP es justificado por la función redistributiva de la riqueza, no tendría sentido la convivencia del impuesto sucesorio,

debido a que se pone en transcendencia la posible vulneración del principio de no confiscatoriedad señalado en la CE, gravando por partida doble la riqueza del contribuyente.

Parte de la doctrina señala que si el objeto de ambos impuesto es llevar a cabo un control efectivo de la renta no existiría inconveniente para unificar ambos impuestos en uno mismo. Así no es lógico tener en un mismo sistema dos impuestos con las mismas características, poniendo en relieve la posible incompatibilidad de ambos.

No hay que olvidar que la asignación a tal impuesto de una función redistributiva sobre la riqueza, en paralelo al ISD, ha influido en la precepción que sobre el postulado del Estado del bienestar tienen ciertos sectores ideológicos.

En esta línea argumental, ASTRAY señala que:

El impuesto sobre el caudal relicto no es ni más ni menos que un impuesto extraordinario y progresivo sobre el patrimonio neto del causante. Los países que lo aplican no tienen en su sistema fiscal impuesto ordinario sobre el patrimonio personal.

Por ello, nos tendríamos que posicionar en la sugerencia de una posible reforma en el sistema fiscal donde la unificación de ambas figuras sería lo más lógico y apropiado. Aunque no hay que olvidar que actualmente el impuesto de patrimonio está vigente a corto plazo.

Por otra parte, se ha apuntado que el IP es ventajoso para evitar el fraude en la declaración del impuesto sobre sucesiones y donaciones, toda vez que disponer de una declaración de patrimonio anual es de gran utilidad para reconstruir, en los casos de herencias, el caudal relicto del causante.

De todos formas, a nuestro modo de ver, la reimplementación del mismo no ha sido del todo acertada debido al poco impacto que tiene sobre la capacidad redistributiva, y si la verdadera finalidad del mismo es el aumento de tal, lo más lógico y razonable sería llevar a cabo una reforma integral que persiguiera los principales fines por los cuales se constituyó.

Por otra parte, algunos autores como L.GONZALO Y GONZALO señalan que el IP supone un refuerzo de la progresividad del sistema impositivo potenciando su función

redistributiva⁴³. Y en parte estamos de acuerdo con ello, lo único que con la implementación de las distintas exenciones, impiden que tal tributo tenga un impacto redistributivo apreciable.

Por el contrario, otros autores señalan que la imposición sobre el Patrimonio se puede realizar mediante la imposición de un impuesto ordinario anual que establezca un tipo de imposición sobre el Patrimonio o mediante el establecimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio cuando éste se transmita “mortis causa”. Lo que no puede hacer el Estado, en palabras de CORONAS I GUINART⁴⁴, es exigir las dos maneras de imposición patrimonial. Por ello, vemos otra posible justificación de la convivencia de ambos impuestos.

Como hemos comentado con anterioridad, el real decreto ley 13/2011 restableció el impuesto de patrimonio, tras su eliminación en el año 2008 debido a su disminución de su capacidad redistributiva. Pero, desde nuestro modo de ver no tiene sentido la implementación, aun por mucho que sea de carácter transitorio, de un tributo que no cumple con la finalidad por la cual ha sido establecido, si no se modifica las bases para subsanar las causas que le impiden cumplir con tal.

5. ISD y su reforma a los ojos del Tribunal Superior de Justicia Europeo.

La Ley que regula el impuesto de sucesiones y donaciones en sus artículos 6 y 7 determina el reparto del poder tributario entre el Estado español y el resto de países, exigiendo el citado gravamen por obligación personal a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España, con independencia de donde se encuentren situados sus bienes o derechos. Mientras que los no residentes quedan sujetos por obligación real, respecto a los bienes situados en España, pudiendo aplicar las reducciones mortis causa previstas en el apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987, sin que puedan beneficiarse los ciudadanos no residentes de las reducciones por adquisición inter vivos de la empresa familiar o de bienes culturales, ni de las reducciones autonómicas.

⁴³ L. GONZALO Y GONZALO: *“El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas: una reforma pendiente, una reforma anunciada.*

⁴⁴ M. CORONAS U GUINART, *La necesaria armonización de la imposición sobre las sucesiones*, cit , pág. 43.

Uno de los primordiales objetivos del conjunto normativo comunitario es el de la unificación del mercado común, estructurando el establecimiento de una serie de libertades básicas, como las de libre establecimiento y circulación de capitales, y que se concreta en la necesaria armonización fiscal entre los Estados miembros.

Es por ello que la Comisión dirigió un dictamen motivado mencionando una discriminación que contraviene a la libre circulación de trabajadores y a la libre circulación de capitales.

5.1. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Las sucesiones que suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto, constituyen según el TSJUE, movimiento de capitales en el sentido del artículo 63 T.F.U.E, salvo en el caso de que elementos constitutivos se encuentren en un solo Estado Miembro. El TSJUE señala que si el valor de un bien y con ello su carga tributaria que soporta aquella es distinta, dependiendo de la residencia del causante o donante, ello constituye una restricción de capitales, al poder disuadir a éste a hacer inversiones en un tercer EEMM, y provocar una disminución de la herencia o donación por su mayor carga fiscal.

Constituirá una restricción de capitales la disminución de la herencia o donación por el sometimiento de la adquisición lucrativa a una mayor carga tributaria en función de la residencia del causante o donante, o en base a la situación de los bienes que conforman dicha adquisición. Así lo deja constatado el TJUE en el asunto *Barbier*⁴⁵ donde señala que si el valor de un bien y la carga fiscal que soporta la misma es distinta dependiendo de la residencia del causante o donante, provoca una restricción a la libre circulación de capitales.

5.2. Casos no aplicación de la normativa autonómica en los ciudadanos no residentes.

Como hemos nombrado con anterioridad, el ISD es un impuesto estatal, pero tras la aplicación de la Ley 22/2009, el Estado ha cedido a las CCAA el rendimiento del impuesto cedido, así como las capacidades normativas sobre el mismo, según los puntos de conexión que estable dicha ley, aplicándose la normativa en adquisiciones mortis causa donde tenga la residencia habitual el causante, y respecto a las

⁴⁵ STJUE 2003, 411.

adquisiciones inter vivos, donde el donatario tenga su residencia habitual a fecha del devengo.

De esto modo se deriva que, cuando el causante o los sujetos pasivos no sean residentes en España, se aplicará la normativa estatal, por lo que en estos casos los obligados tributarios soportarán una mayor carga fiscal al no aplicarse los beneficios fiscales autonómicos.

Es por ello, que tras la posible discriminación de los no residentes en España, por no aplicarse en materia tributaria del ISD ciertos beneficios fiscales, haya que analizar los distintos supuestos que se pueden derivar de la normativa autonómica que impide que estos contribuyentes no puedan sujetarse a tales beneficios fiscales.

Privación a los herederos no residentes de las reducciones personales autonómicas cuando el causante resida en una Comunidad Autónoma

Estamos ante el caso de que el causante resida en una CCAA, los herederos no residentes no pueden acceder a las reducciones, deducciones y bonificaciones autonómicas en territorio común⁴⁶.

Causante no residente en España: no aplicación normativa autonómica

La herencia del causante de un no residente en España quedará sujeta a la normativa estatal, sin tener en cuenta la residencia de los herederos, tal y como establece el artículo 20.4 de la Ley 29/1987⁴⁷, sin poder beneficiarse de las bonificaciones fiscales reguladas por cada CCAA. Es por ello, que aquí se plantea, por parte de la Comisión, una restricción a la libre circulación de capitales.

Al ser el punto de conexión la residencia del causante para poder el heredero aplicarse los beneficios fiscales que ha regulado cada Comunidad, nos encontramos ante una discriminación ante una herencia en la cual el heredero es residente pero el causante tiene su residencia en el extranjero. Al mismo tiempo, dicha medida provoca que el causante no residente no realice inversiones en España, ya que no podría acogerse a las reducciones establecidas.

⁴⁶ Artículo 20.4 Ley 19/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁴⁷ En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables (...) serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

Por otro lado, a nuestro modo de ver no se tendría que tratar de igual manera al heredero no residente de un causante no residente como al heredero residente de un causante no residente, porque ambos están sujetos a la normativa estatal. Además, señalar que el heredero residente estará sometido a la renta mundial, y el ciudadano no residente solo por los bienes sitios en España. De todas maneras, al haber distinta regulación debido a los regímenes forales nos encontramos con diversas situaciones, en la que podemos estar ante la misma situación fiscal de un heredero residente con un causante residente como de un no residente con un causante no residente⁴⁸.

En cuanto a la posible vulneración de la libre circulación de trabajadores hay que señalar que aunque las disposiciones fiscales españolas no prohíben a un contribuyente cuya herencia vaya a estar sujeta al ISD ejercer un empleo en otro EEMM, éste decida trasladar su residencia para soportar una carga fiscal inferior a la que podría soportar en España. Es por ello que las reducciones personales autonómicas al ser muy superiores a las estatales haga que la fijación por parte del causante, del heredero o donatario, todos ellos residentes en España, de su residencia en otro EEMM, sean fijados en función de tales beneficios fiscales, desincentivando, a la par, la posible fijación de su residencia en España. Por ello nos encontraríamos con una infracción a la libre circulación de trabajadores o de establecimiento por quienes quieran desarrollar en este caso una actividad económica.

Por todo ello, podemos constatar la diferencia que hay entre residentes y no residentes. Pero para modificar el mismo se tendría que plantear una modificación del punto de conexión, siendo en el caso de los herederos residentes de causante no residentes, la residencia del primero, el punto de conexión para poder aplicar los beneficios fiscales regulados en cada CCAA. En cuanto a los herederos no residentes de causantes tampoco residentes, pero cuyos bienes están en territorio nacional, no podría aplicarse la normativa de ninguna comunidad autónoma debido a que podrían estar esparcidos por distintas comunidades los mismos, dificultando la aplicación de tales. Por ello, lo más lógico sería la aplicación de la normativa estatal en su totalidad o aplicarse para cada bien la regulación en la cual resida cada uno de ellos.

⁴⁸ Comunidad de Navarra: el heredero no residente tiene derecho a la aplicación de la normativa foral cuando el causante sea residente en dicha Comunidad, así como cuando el causante sea un no residente y todos los bienes se encuentren en Navarra. Cuando estemos ante una herencia de un no residente de un causante no residente, podríamos encontrarnos ante una situación muy similar a la del heredero no residente de un causante residente.

6. Propuesta: Subrogación del ISD en el IP.

En virtud a lo expuesto con anterioridad, hemos llegado a la conclusión de que el Estado debería rehabilitar el IP y abolir el ISD con algunas reformas que explicitaremos a continuación. ¿Por qué hay que tener en un mismo sistema fiscal dos tipos de figuras impositivas que tienen la misma finalidad? A nuestro modo de entender, lo más eficaz sería instaurar un impuesto patrimonial que incluyera un verdadero tributo que persiguiera la redistribución de la riqueza nacional.

Como ya hemos visto, el IP sirve principalmente para llevar a cabo una redistribución de la riqueza, así como llevar una determinada progresividad en la contribución para el sostenimiento de los gastos públicos.

Asimismo, el IP supone la obtención de unos ingresos superiores a los 2.000 millones de euros que, aumentando los tipos de gravámenes debido a la integración del ISD, aumentaría el potencial recaudatorio del IP, así como llegaría a ser sensiblemente superior si se revisasen las exenciones existentes. No hay que olvidar que los ingresos tanto de ISD como IP suponen el 1% de los ingresos fiscales obtenidos en totalidad, y es por ello que estas figuras, como hemos ido nombrado a lo largo del trabajo, no cumplen con la naturaleza por la cual fueron constituidas.

A fin de conseguir que este nuevo impuesto cumpla con dicho propósito habría que dejar fijadas unas bases y aprender de los errores cometidos con los dos impuestos que hemos citado.

Crear un impuesto patrimonial que sea de aplicación en toda España sería una propuesta muy viable. Se implementaría un impuesto de titularidad estatal pero con competencia normativa, ya que, la naturalidad del mismo seguiría el marco del ISD e IP, siendo este un recurso de financiación de las CCAA. Ahora bien, a fin de asegurar una imposición mínima en toda España, se obligaría a todas las Comunidades a aplicar un tipo mínimo para que no ocurriera lo que actualmente estamos viviendo.

Para poder llevar el mismo a la práctica, el Estado tendría que marcar unos intervalos cuantitativos dentro de los cuales las CC AA podrían adaptar tal tributo a su realidad socioeconómica, así como a sus criterios políticos.

Es obvio, a nuestro modo de entender que tal tributo cumpliría con los principios constitucionales que hemos comentado en parte del trabajo, además si aquellos individuos que poseen más riqueza son los que también generan más renta, sería justo

y equitativo el gravamen de la riqueza desde un punto de vista de la capacidad de pago, así como el impuesto patrimonial conseguiría una mejor distribución de la misma. Además, a lo que cuantitativamente se refiere, hay que hacer hincapié en el hecho de que el 1% de la población más rica tiene casi el 20% de la riqueza total.

De todos modos, y llegados a este punto, nos planteamos: ¿Por qué crear un tributo conjunto que grave todo el patrimonio? La respuesta es sencilla: No es lógico la existencia de dos impuestos cuya naturaleza es la misma, además de que, actualmente, se han desnaturalizado los mismos. Si la convivencia de ambos, a nuestro modo de ver, no es ni justo ni equitativo, la existencia de solo uno quedaría completamente abalado. Así, en referencia a la existencia del IP y no del ISD, CREMER señala que, si

Por el motivo que sea las herencias no se gravan, el IP deviene un complemento natural del IRPF y, por tanto, su existencia en el sistema fiscal queda abalada desde el punto de vista de gravar una capacidad económica que, en otro caso, quedaría exenta⁴⁹

Por ello, lo principal a la hora de realizar cualquier tipo de reforma fiscal para modificar o implementar un tributo es el impacto que tendría tal modificación o implementación sobre el sistema fiscal.

¿Cuáles son las ventajas que generaría tal implementación?

En primer lugar se aboliría un tributo que tanto doctrinalmente como por su impacto en la sociedad no es de buen agrado. Además de que a tenor de nuestro sistema fiscal, es extrema la carga impositiva soportada por el contribuyente, debido a su semejanza con el IP, haciendo que se grave excesivamente la riqueza del individuo.

En segundo lugar, a lo visto por el dictamen de la comisión europea, se implementaría un tributo en el cual los no residentes tributarían por obligación real por la cantidad de patrimonio que dispusieran en el territorio. Es decir, si aplicaría una normativa muy semejante a la actual en lo referente al impuesto de patrimonio. Así, no habría problema alguno con la presunta vulneración sobre la libre circulación de capitales que ha instado a elevación por parte de la Comisión al TSJUE.

⁴⁹ Cremer H., P. Pestieau, J.-C. Rochet (2003): "Redistributive Taxation in a Simple Foresight Model", *Journal of Public Economics*, 28, 59-83.

En tercer lugar, al fijar el Estado un intervalo, dejando posteriormente potestad a cada CCAA de acogerse, dentro de los límites establecidos previamente, al tipo de gravamen y reducciones que creyeran convenientes. Así, nos encontraríamos ante una desigualdad proporcional entre cada CCAA pero, no desmesurada, como la que actualmente estamos viviendo. Además, aumentaría la recaudación de los ingresos por dicho tributo, ya que, como hemos comentado anteriormente, tanto ISD como IP suponen el 1% del total de los ingresos obtenido.

El indebido uso que las CCAA han hecho de estas competencias, la dejadez por parte el legislador estatal y la semejanza de las figuras tributarias existentes hacen que la propuesta a seguir desde nuestro punto de vista sea del todo viable, aunque hay que remarcar que, habría que realizar un estudio exhaustivo sobre el mismo debido a que, primeramente, sería complejo poder incorporar las deducciones por parentesco vigentes en el ISD.

De todos modos, y después de estudiar tal tributo, creemos acertada la propuesta realizada. Crear un impuesto sobre el patrimonio global, donde se subrogue en él, los hechos imponible del ISD, acotando las competencias normativas autonómicas con objeto de dispensar un tratamiento más homogéneo tanto a nivel territorial como comunitario, es la solución a los problemas surgidos en el estudio del trabajo. Así, una transformación en la línea indicada debería de incidir en un mejor equilibrio para el reparto de la carga tributaria

Conclusiones

Nos encontramos ante un marco normativo complejo y variado que dificulta, en gran medida, la comprensión del mismo. Las diversas modificaciones de la ley de financiación de las CCAA concediendo capacidad normativa en ISD han provocado una desnaturalización de tal tributo, no cumpliendo la función redistributiva de la riqueza por la cual fue implementado. Actualmente, nuestro ordenamiento jurídico dispone de un tributo desigual e ineficaz, tanto a nivel nacional como comunitario, donde pone en relieve la dispersión normativa de que adolece el régimen del impuesto.

El ISD es un tributo estatal en el cual los elementos definitorios deberían corresponder al Estado y deberían haberse abstenido de atribuir tales competencias a las CCAA, debido a que a consecuencia de ello se ha conseguido la desvirtuación del impuesto, así como la utilización del mismo como instrumento de competencia fiscal.

El poder normativo de las CCAA no debería haberse extendido por la L11/2009 a aspectos definitorios del tributo, ya que, más que encontrarnos ante un tributo cedido, se asemeja su figura a las características de un tributo propio, existiendo unas diferencias de trato fiscal que no siempre están justificadas.

El Estado debería haber realizado una estructura básica para garantizar un mínimo común en todo el territorio, donde, previa fijación de una determinada tarifa, y reducciones o bonificaciones, fueran las CCAA las que decidieran aumentar el mínimo fijado previamente por él. Es por ello que encontramos diferencias significativas entre las distintas regulaciones dentro del territorio, y que con la potestad que posee cada CCAA nos hayamos encontrado ante una dejadez por parte de éstas a utilizar este instrumento como fuente de financiación, disminuyendo la recaudación de las mismas, y dificultando la finalidad de la implantación de todo tributo, es decir, la aportación al sostenimiento del gasto público.

Por otra parte, la complementariedad con otras figuras tributarias como IRPF o IP han provocado que el debate sobre la excesiva carga tributaria soportada no sea equitativa, gravando doblemente un misma riqueza, y poniendo en transcendencia la pluralidad de figuras que no consiguen, por el campo normativo vigente, el fin primordial de obtener ingresos necesarios para el sostenimiento del Estado de bienestar. Es por ello que vemos conveniente, a nuestro modo de ver, la unificación de algunas figuras tributarias para la mejor consecución del fin por el cual han sido implementados.

Todo lo anteriormente expuesto explica las conclusiones a las que hemos llegado. El uso del ISD como instrumento de control efectivo de la renta, y las modificaciones llevadas a cabo por las CCAA han producido una desigualdad territorial que contraviene el principio de igualdad, haciendo que prevalezca al mismo el principio de autonomía financiera, no fundamentando jurídicamente tal anteposición debido al contradictorio uso de la capacidad normativa establecida.

Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L.M, *La inconstitucionalidad del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, 2001.

CALO VEGEZ, J.C. *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*. Thomson Cvivatis. 2005

CALVO ORTEGA. *“La financiación de las regiones”, las autonomías regionales*, Presidencia del Gobierno, Madrid 1977

CAZORLA PRIERTO, L.Mª. *“Artículo 31” y “Artículo 131”*. Comentarios a la Constitución. Madrid; Civitatis, 1995.

CHECA GONZÁLEZ, L. *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Marcial Pons. Madrid 1996.

EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, Eyee estudios empresariales, A.I.E

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. *El impuesto sobre sucesiones y Donaciones: cuestiones de interpretación*, Civitatis Revista española de Derecho Financiero num 130/2006.

GARCÍA DE PABLOS, J.F, *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Editorial Aranzadi, 2010.

GARCÍA DE PABLOS, J.F. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: la necesaria reforma a la luz de la jurisprudencia del TJUE*. Quincena Fiscal Aranzadi num 17/2010, Editorial Aranzadi, SA.

GONZALO y GONZÁLEZ, L. *El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas: una reforma pendiente, una reforma anunciada*. Revista de economía aplicada e historia económica, ISSN 1131-8066, Nº 0, 1991 , págs. 45-59

HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal*. Editorial Marcial Pons, 1998

LOPEZ CASANOVAS ,G. *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español*, Revista para el análisis del derecho, INDRET 1/2008, Barcelona, 2008.

MONASTERIO, C, *El laberinto de la Hacienda Autonómica*, Editorial Civitatis, 2010.

MORA LLORENTE, M.D. *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*. Tirant lo Blanch. 2004. P 96.

MUÑOZ DEL CASTILLO,J. “*Sujetos activos y sujetos pasivos*”, *La fiscalidad de las sucesiones y de las donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989.

PÉREZ DE AYALA, J.L., *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

PEREZ AYALA BECERRIL, R: “*El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA*” en revista de Derecho Financiero y Tributario y de Hacienda Pública, num 420, 1996,

PLAZA VAZQUEZ, A..I, *El valor real tributario; Estudio sobre sucesiones y donaciones y de sus relaciones con otros valores tributarios*. Aranzadi Editorial. 2000.

ROZA I RUCOSA, M. *La necesaria reforma del impuesto de Sucesiones*, Diario La Ley, Nº6984, Sección Tribuna, 8 Julio, 2008.

NAVAU MARTÍNEZ, M.P. *El impuesto de sucesiones y donaciones: ¿Un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*, Ed Dikinson, Madrid, 2009.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Elementos y razones que puedan justificar la reforma de la Ley General Tributaria*, Crónica Tributaria, 1992.

Anexo I

art.	artículo
cap.	capítulo; plural caps.
CCAA	Comunidad autónoma
CE.	columna; plural cols.; también <i>colección</i>
ed., edic.	edición
EEMM.	Estado Miembro.
IIEE	Impuestos Especiales.
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF.	Impuesto Renta de las Personas Físicas.
ISD.	Impuesto Sucesiones y Donaciones.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LO.	Ley Orgánica.
LOFCA.	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
p.	página; también pág.; plural, págs. o pp.
núm.	número
<i>op. cit.</i>	obra ya citada del mismo autor
STC.	Sentencia Tribunal Constitucional.
sec.	sección
TC.	Tribunal Constitucional.
TS	Tribunal Supremo.
TSUE	Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea.
vs.	<i>Versus.</i>