

Pedro BOSCH RODRÍGUEZ

UN MODELO SOSTENIBLE DE IMPUESTO SOBRE
SUCESIONES Y DONACIONES
¿El sistema brasileño como solución?

*Trabajo Final de Carrera
dirigido por
José Andrés ROZAS VALDÉS*

*Universidad Abat Oliba CEU
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
Licenciatura en Derecho*

2011

In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes

BENJAMIN FRANKLIN

Resumen

Esta investigación surge de la reflexión sobre la tendencia a la desaparición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Después de defender la necesidad del impuesto en ciertas condiciones, se analizará el régimen de cesión de impuestos, especialmente del ISD, donde encontraremos las causas del problema. Asimismo, estudiaremos el modelo brasileño con el fin de validar las propuestas planteadas y aportar nuevas orientaciones.

Resum

Aquesta investigació sorgeix de la reflexió sobre la tendència a la desaparició del Impost sobre Successions y Donacions a Espanya. Després de defensar la necessitat del impost en certes condicions, s'analitzarà el règim de cessió d'impostos, especialment del ISD, on trobarem les causes del problema. Tanmateix, estudiarem el model brasiler amb el fi de validar les propostes plantejades y aportar nous enfocaments .

Abstract

This research arises from reflection on the tendency to the disappearance of the Inheritance and Gift tax in Spain. After defending the necessity of the tax in certain conditions, it will be analyzed the system of centrally-assigned taxes, especially of the IHT, where we will find the causes of the problem. Moreover, we will study the Brazilian system in order to validate the proposals and bring new approaches.

Palabras claves / Keywords

Impuesto - Sucesiones - Donaciones - Brasil - España - Comunidades Autónomas - Cesión - Corresponsabilidad fiscal - Coordinación - Competencias

Sumario

Introducción	7
I. Justificación del impuesto	9
1. Argumentos para la existencia del ISD	9
2. Argumentos contrarios a la existencia del impuesto	13
3. La supresión del ISD y su posterior incorporación al IRPF	15
II. La cesión del ISD a las Comunidades Autónomas	19
1. La potestad tributaria	19
2. La potestad tributaria y la cesión de impuestos	20
2.1 La cesión de tributos y los Estatutos de Autonomía	23
3. La cesión de tributos como sistema óptimo de financiación	24
3.1 La cesión de tributos como sistema óptimo para el ISD	27
4. Evolución de la cesión de competencias en el ISD	29
4.1 Puntos de conexión	29
4.2 Competencias normativas	31
5. Análisis crítico sobre la regulación actual	32
5.1 Análisis crítico sobre los puntos de conexión	32
5.2 Análisis crítico sobre las competencias cedidas	35
6. Medidas autonómicas con limitaciones territoriales	39
7. La cesión del ISD y los problemas comunitarios	42
III. El impuesto sobre sucesiones y donaciones en Brasil	47
1. El impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Constitución brasileña...	47
1.1 Disposiciones generales	47
1.2 Puntos de conexión del ITCD sin elementos extranjeros	49
1.3 Puntos de conexión del ITCD con elementos extranjeros	51
1.4 Límites al tipo impositivo del ITCD	53
1.5 Recepciones del Código Nacional Tributario por la Constitución federal	56
2. El ITCD en las legislaciones estatales	58
2.1 La competencia en las legislaciones estatales	58
2.2 Los elementos cualitativos en las legislaciones estatales	60
2.3 Los elementos cuantitativos en las legislaciones estatales	63
Conclusión	67
Bibliografía	71

Introducción

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España (en adelante, [ISD]) ha entrado en una fase insostenible. La cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas generó una competencia fiscal perniciosa, de forma que durante los últimos años ha comportado grandes desigualdades entre los ciudadanos españoles. Sin embargo, nos encontramos en una nueva fase, pues la cesión del impuesto llevaba la semilla de la autodestrucción. Todos los territorios se vieron presionados para tomar medidas en la misma dirección, y al final, la lucha por tener la tributación más baja está llegando a su fin, llevándose por medio el propio impuesto.

Sin embargo, simplificaríamos el debate si se tratará únicamente de una cuestión técnica de distribución territorial de competencias. Detrás del apoyo a esta competencia fiscal, hay en verdad un solo objetivo: eliminar el ISD. El hecho de que Comunidades Autónomas que suelen reclamar más autonomía política sean algunas de las que mayores esfuerzos han llevado a cabo para mantener la anterior situación del impuesto es la prueba de que la primeros pasos, antes de analizar la cesión del tributo, es comprobar si dicho impuesto presenta una justificación suficiente o sería mejor dejar que muriera poco a poco. Posteriormente, analizaremos la viabilidad de la cesión, si ésta es aconsejable y en que términos. Advertimos también que la dimensión del problema territorial del impuesto no se reducirá a garantizar su existencia, sino que también tendremos en cuenta la corresponsabilidad fiscal, la legalidad del uso de las competencias adquiridas por las CCAA, y el respeto a la legislación comunitaria.

Finalmente, estudiaremos la legislación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en Brasil, especialmente en lo que atañe a sus cuestiones territoriales. La elección no ha sido al azar, sino que se ha buscado un país en el que existiera este impuesto, las competencias estuvieran descentralizadas, y no hubiera conflictos entre territorios por el impuesto. Habiendo varios países que cumplían con este requisito, observamos que Brasil era un caso especial en el que la tributación era considerablemente baja; algo que al estudiar la justificación del impuesto nos pareció un elemento clave para la sostenibilidad del mismo, y que intuimos que podía favorecer la convivencia pacífica del impuesto en un marco de competencia normativa. Así pues, el conocimiento del modelo brasileño de distribución territorial del ISD puede aportarnos conclusiones claves para emprender la reforma necesaria en España si queremos tener un impuesto de sucesiones y donaciones sostenible.

I. JUSTIFICACIÓN DEL IMPUESTO

1. Argumentos para la existencia de un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En primer lugar, tenemos las teorías que consideran el impuesto como una contraprestación del coste del Estado. Se defiende que se realiza un servicio por parte del poder público, como la posibilidad de hacer testamentos y de registrarlos. Esta posición convierte el impuesto en una simple tasa. Sin embargo, esta teoría tiene varios defectos, pues no permitiría atender a circunstancias personales como el grado de parentesco y, sobre todo, porque una tasa no puede tener un coste más elevado que el servicio prestado, con lo que el impuesto sería extremadamente bajo. La prueba, es que en España está función la asumiría el AJD de documentos notariales (en concreto, para los testamentos).

Mucho más trabajada está la teoría que siguiendo la línea del servicio prestado por el Estado, entiende que la contraprestación no ha de responder al coste del servicio, sino al valor del servicio¹. Así, el Estado es quien garantiza la propiedad privada. A ello, podríamos añadir que el Estado ha prestado el servicio de protección de la propiedad durante la vida del causante y durante la propiedad futura del heredero. Esta variante del argumento es compatible, pero insuficiente a nuestro parecer. Es cierto que el Estado garantiza con su regulación la propiedad, pero es un argumento aplicable a todos los impuestos (que tengan una base de capacidad económica). Decimos que es insuficiente porque aun siendo cierto, no nos sirve para justificar este impuesto en concreto por encima de todos los otros, con lo que se está justificando que un Estado imponga este impuesto, pero tampoco sería recriminable que un Estado decidiera suprimirlo.

En un segundo grupo de argumentos, encontramos la teoría de que considera al Estado como un heredero forzoso, como si el impuesto fuera su legítima. Evidentemente, no podemos compartir esta opinión, pues no hay motivo para considerar al Estado un heredero (a no ser que sea una manifestación del argumento de la contraprestación de servicios, al cual nos remitimos). Pero igualmente, esta teoría comportaría que el impuesto se moldeara en función del

¹ Shultz, W. J, *The Taxation of Inheritance*, The River Side Press, 1926, p.180-181.

número de herederos forzosos del testador, ya que la legítima es un porcentaje a compartir (por el contrario, sí justificaría un gravamen menor entre los parientes cercanos). Para los que defiendan que el impuesto pueda ser progresivo, tampoco es válido el argumento, porque si es una legítima, esta va a tener que ser forzosamente de un tipo proporcional. Además, con esta teoría, no se podría grabar las herencias procedentes de los no residentes, porque sería su Estado de residencia el coheredero.

En tercer lugar, algunos autores tienen suficiente con recurrir a las teorías socialistas y, en menor medida, de la redistribución de la riqueza. Estas teorías exceden de sobra el campo del Derecho, con lo cual nos deberíamos remitir a estudios económicos y de Hacienda pública, pero ello no es obstáculo para que hagamos una aproximación. En verdad, las teorías socialistas puras no deberíamos ni considerarlas, porque al no haber propiedad privada, no puede haber impuesto de sucesiones porque no habría nada que heredar. Respecto una visión más socialdemócrata que permita la propiedad privada, nos movemos en un campo muy subjetivo, pues ¿Cuál es el nivel óptimo de distribución? MISES considera que “los impuestos son necesarios. Pero el sistema de tributación universalmente conocido como impuesto progresivo sobre la renta y las sucesiones no es un verdadero sistema impositivo. Se trata más bien de una forma disfrazada de expropiación de capitalistas y empresarios de éxito [...] estos impuestos son incompatibles con la preservación de la economía de mercado”². En cierta manera se quitan recursos a quien produce la riqueza, y la prioridad del Estado no es la distribución, sino la creación de riqueza. En cualquier caso, preferimos evitar pronunciarnos con carácter categórico sobre estos planteamientos, dejando simplemente constancia de la posibilidad de justificar el impuesto en base a las teorías redistribucionistas, que en realidad es el argumento mayoritario al defender la existencia del ISD.

Una variante más liberal-progresista la encontramos en Stuart Mill³, que entiende que el impuesto de sucesiones debería ser muy elevado y permitir únicamente a los herederos el patrimonio mínimo para satisfacer sus necesidades. Con esto, Mill pretende combatir la ociosidad, y así se motivaría el trabajo de los herederos. Pero en realidad, se conseguiría todo lo contrario, porque “no hay nada que incentive más el trabajo que la certeza de poder dejar el fruto del trabajo a las personas amadas”⁴.

² Mises, L.V, *La acción humana*, Columna, 2010, p.1.158.

³ Conforme West, M., *The inheritance Tax*, The Columbia University Press, 1908, p. 200.

⁴ Lacaz Martins, R., *Tributação das heranças e doações*, Universidade de Sao Paulo, 1998, p. 52.

No obstante, a pesar de esta apreciación, no podemos desechar a la ligera la idea subyacente de que un impuesto de sucesiones actúa a favor de la igualdad de oportunidades, al hacer disminuir la importancia del lugar de nacimiento.

Una cuarta teoría, consideraría el impuesto como un suplemento del impuesto sobre el patrimonio acumulado y pagado en una sola vez. Hay que ser conscientes de que aceptar esta teoría comportaría suprimir el impuesto sobre el patrimonio, pues habría una sobreimposición (algo que no está prohibido en nuestro ordenamiento, pero cuyos efectos es mejor evitar). Pero en cualquier caso, no entendemos que el ISD sea un impuesto sobre el patrimonio, sino sobre la renta, de manera que reconvertiríamos el argumento en considerarlo como un impuesto complementario al IRPF. Al producirse una sucesión o una donación, desde el punto de vista del beneficiario (que es el sujeto pasivo) se está produciendo una adquisición de bienes que no tenía con anterioridad. Este argumento es muy útil porque permite comparaciones con las rentas del trabajo, de forma que nos atrevemos a realizar el juicio de valor de considerar injusto gravar las rentas obtenidas por esfuerzo propio, y no las rentas que se obtienen sin esfuerzo alguno. No obstante, que sea complementario, no significa que se deba integrar, pues es un impuesto con sus dinámicas propias⁵. Otra perspectiva de la complementariedad, parte de que el ISD permite rembolsar parte de los impuestos que se eludieron con anterioridad. No apoyamos esta tesis en el momento que presume que todos los contribuyentes eluden los impuestos. Desde esta lógica aun estaríamos perjudicando más a quien no eludió impuestos, porque pagaría dos veces, y el impuesto entonces debería regularse en función de facilidades de elusión y no según criterios personales como el parentesco. Podemos aceptar que indirectamente se consiga este efecto, pero no puede ser la justificación del impuesto.

Haciendo una recapitulación, observamos que conforme al primer argumento, admitiríamos que el Estado realiza un servicio al ciudadano al garantizar la propiedad privada de los ciudadanos. Ello quiere decir que el Estado necesita de una serie de recursos para mantener este sistema y que lo lógico era que se contribuyera según el beneficio que se recibe. Esto es, según la capacidad económica (tal como reza el art. 31 de la Constitución) de los ciudadanos, ya que a más propiedades, mayor servicio nos presta el Estado. Y aquí es cuando necesitamos complementar este argumento con la teoría del impuesto de sucesiones como complementario de los impuestos sobre la renta, puesto que si las

⁵ Ver epígrafe 1.3 sobre la posibilidad de incluir las sucesiones en el IRPF

rentas son capacidad económica, observamos que las herencias son rentas obtenidas sin esfuerzo, lo cual éticamente las hace más susceptibles de gravamen que las rentas del trabajo. Ello nos permite trabajar a favor de la igualdad de los ciudadanos y una sociedad equitativa (que no igualitaria) sin necesidad de apoyar los argumentos redistribucionistas⁶, ya que lo que conseguimos es defender una igualdad de oportunidades y no una igualdad material.

Esta postura es la única que nos permite defender un impuesto de sucesiones sostenible. Los defensores del impuesto, que se basan únicamente en argumentos redistribucionistas suelen exigir un impuesto con altos tipos, lo que no hace más que conllevar una gran desincentivación al trabajo y un gran aumento de la planificación fiscal y elusión del impuesto (unos tipos más bajos no compensan el riesgo de evadir el impuesto), cosa que tiene los efectos contrarios a la distribución de riqueza, ya que mayor capacidad, mayores medios para lograrlo. Además un tipo alto sería muy perjudicial para el ahorro, y por otro lado, no hay que caer en la tentación de quedarnos solo con la comparación rentas del trabajo *versus* rentas obtenidas sin esfuerzo. Si solo hubiera esta justificación, deberíamos exigir un impuesto más elevado que las rentas del trabajo (con un tipo máximo actual del 43%). Recordemos que partimos de que el ISD es un impuesto que se justifica en la necesidad de sostener el sistema, lo cual significa que solo se debe tributar por lo estrictamente necesario (y no por lo máximo posible) y en que es complementario al IRPF. Al ser complementario, estamos diciendo también que no es substitutivo. No podemos aplicar los mismos tipos que en el IRPF ya que éste es un impuesto anual, y un impuesto de sucesiones se paga una vez en la vida de forma acumulada, con lo que la progresividad penaliza muchísimo más⁷. Además, convendría que las donaciones tuvieran unos tipos sensiblemente inferiores a las sucesiones, de forma que se estimularan las transmisiones *Inter vivos*, y así la adquisición del patrimonio por los descendientes se recibiera en una edad más temprana, cuando se puede emprender con mayor facilidad iniciativas emprendedoras, algo que fortalecería la economía.

A todo esto, hay que añadir que la imposición de un tipo máximo no demasiado elevado minimiza las posibilidades de crear grandes desigualdades entre los ciudadanos en el caso que sea un impuesto de competencia descentralizada,

⁶ Argumentos que no queremos deslegitimar, pero si evitar al no gozar de suficiente consenso, especialmente entre quienes pretenden eliminar el impuesto, y a los que precisamente intenta convencer este epígrafe.

⁷ El mismo argumento sirve para justificar las reducciones del IRPF por rendimientos generados en un periodo mayor de dos años o altamente irregulares en el tiempo.

evitando que solo se soporte el peso del tributo en unos territorios. Finalmente, hay que decir que aunque se quisiera mantener el mismo nivel de recaudación, sería mucho mejor que se bajará el tipo del impuesto (que afecta a todo el mundo) y se contrarrestará con una ampliación de la base, de forma que no se aplicarán tantas reducciones que, a fin de cuentas, son más selectivas y generan más desigualdad.

2. Argumentos contrarios a la existencia del impuesto

ALONSO GONZÁLEZ⁸ crítica el impuesto por la escasa capacidad recaudatoria que tiene, especialmente en la actualidad. En cualquier caso, lo que está claro es que el argumento recaudatorio no tiene suficiente peso. Las estadísticas que ofrece al autor son suficientemente contundentes sobre esta tendencia en los últimos años, llevándole a aconsejar la modificación de la regulación del impuesto, especialmente en la selección de beneficios fiscales. No obstante, tampoco querríamos caer en la tentación de considerar que sólo por ello debería eliminarse esta figura impositiva. En primer lugar porque ello no afecta en nada al argumento distributivo, sino bien al contrario, va en detrimento de los que consideran que los impuestos no deberían tener esa función, porque al recaudar poco, poco va a ser lo que distribuya. Y en segundo lugar, parte de esa baja recaudación se debe a la evasión fiscal; si bajáramos el tipo de gravamen se reducirían los incentivos a defraudar el impuesto. Fijémonos en que esta medida no comporta eliminar el impuesto, y si lo eliminamos, el argumento de que recauda poco es absurdo, porque entonces directamente no se recaudará nada.

Otro argumento, que sigue la lógica del anterior, es que el ISD es un impuesto que, al contrario de lo que la gente cree, no pagan los ricos (En catalán se dice: “*el impost dels rucs, y no dels rics*”⁹). Frente a este argumento, hay que decir, que si fuera verdad, sería algo que podríamos decir de todos los impuestos, y no solamente del ISD. En segundo lugar, lo que está claro, es que en el momento en que hay reducciones por vivienda habitual y reducciones por parentesco que las CCAA han aumentado considerablemente, no es un impuesto que paguen los pobres. En cualquier caso, si se opina lo contrario, el problema no es de existencia del

⁸ Alonso González, L.M., *La inconstitucionalidad del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, 2001, p. 19-20

⁹ El impuesto de los tontos, y no el de los ricos

impuesto, sino de regulación, ya sea poniendo más obstáculos a la evasión (por ejemplo como se hace con las presunciones) o elevando las reducciones por parentesco hasta donde se considere oportuno.

Otra idea que se defiende a favor de la eliminación del ISD, es la incompatibilidad en un sistema tributario que grave el patrimonio y las sucesiones y donaciones¹⁰. Estamos de acuerdo con la idea de que no deberían coexistir ambos tributos porque como dice RECUERDO ASTRAY¹¹ resulta igual establecer un impuesto patrimonial anual del 1% durante 10 años, que un impuesto de sucesiones del 10%. No obstante, se decantarían por la eliminación del ISD porque se produce en unas circunstancias más dolorosas. En nuestra opinión, es preferible un impuesto sobre sucesiones que el patrimonial, ya que es preferible retrasar el pago y declarar una sola vez; es como si se facilitara un aplazamiento para el pago sin intereses. En cualquier caso, hoy en día en España ya no es un argumento relevante desde el momento en que se ha suspendido la aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio. Además, si eliminamos estos dos impuestos, perdemos otra ventaja, y es que el ISD sirve como mecanismo de control del patrimonio (por eso las CCAA que lo quieren “eliminar”, en realidad lo mantienen con tipos de alrededor del 1%).

También debemos comentar la idea tan extendida de que un ISD penaliza el ahorro y favorece al malgastador. Actualmente puede que sea así, pero no tiene por qué. Recordemos que el que es malgastador está pagando un IVA (e ITP), y que precisamente se acaba de subir el tipo y hay presiones para que siga aumentando. Si ahora el IVA general está en el 18% (no aceptaríamos la comparación con los tipos reducidos y superreducidos porque entonces no hablamos de una comparación con un malgastador, sino con gastos esenciales), todo lo que fuera un ISD con un tipo considerablemente más bajo (tal como hemos propuesto) no merece ser considerado desincentivo al ahorro.

Otro argumento a favor de la reducción del ISD es la gran carga fiscal general que sufren los ciudadanos. Admitimos que comprendemos que en el debate político actual se pretenda eliminar el impuesto de sucesiones y donaciones. El nivel de carga fiscal general que sufrimos es muy elevado, y como resulta muy difícil reducir

¹⁰ Alonso González, L.M., *La inconstitucionalidad del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, 2001, p. 24

¹¹ Recuerdo Astray, *El proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEE, 1987, p.4

otros impuestos (IVA, IRPF, etc) y en cambio, tenemos un ISD mal regulado que crea mucho rechazo, los defensores de una tributación más reducida han visto una brecha en la opinión pública que respalda la eliminación de este impuesto, en gran parte debido a un ejercicio demagógico, como llamar al ISD el “impuesto de los muertos”, o “el último peaje”¹². No obstante, hemos de admitir que con su supresión estamos recuperando por un lado lo que en verdad nos quitan por otro, y ello genera efectos secundarios. Es decir, al hacer esta compensación, perdemos la ventaja distributiva del ISD y de justicia social que no tienen otros impuestos, al ser rentas obtenidas sin esfuerzo. Por esta razón, defendemos que en un contexto ideal en el que los impuestos recaudaran únicamente lo necesario para el mantenimiento de los gastos esenciales, el impuesto de sucesiones sí que tendría sentido. ¿Qué es lo que lo hace más injusto que el IRPF? Es cierto que una sucesión viene acompañada de la pena de la pérdida de un ser querido, o que es probable que en vida hubiera ya aprovechado parte de los bienes y no se perciba un aumento de patrimonio; pero para ello hay ya mecanismos que gradúan esto (reducciones por vivienda habitual, tipos máximos inferiores por los que tributarán mucho menos que una renta obtenida de forma onerosa; pero entonces nos movemos en el campo de la regulación del impuesto, no de su existencia). No perdamos de vista que se trata de una renta obtenida sin esfuerzo, no creo que sea justo que se paguen impuestos por lo que se ha ganado trabajando y no por lo que se obtiene de forma gratuita. Que el sistema tributario en general sea confiscatorio, no es excusa para que adoptemos una postura rigurosa en relación con el ISD; todo lo contrario, debe servirnos para identificar mejor qué otros impuestos son los que se deberían de reducir.

3. La supresión del ISD y su posterior incorporación en el IRPF

Dedicamos un apartado específico a este argumento a favor de la supresión del impuesto, ya que lo que se pretende en realidad es mantener su tributación, pero con una regulación distinta, al incluirse dentro del IRPF, del mismo modo que se ha hecho con el Impuesto de Sociedades para las personas jurídicas. En el ISD estamos ante una renta adquirida que únicamente se diferencia del IRPF en que la primera tiene un origen en un título lucrativo. Nada impediría que esas rentas se incluyesen en el IRPF. Fijémonos en que el mismo art. 6.4 de la LIRPF especifica

¹² Conceptos erróneos, ya que el sujeto pasivo es el heredero y no el fallecido.

que no está sujeta la renta gravada por el ISD. También se aduce a este respecto que en el caso de las personas jurídicas, estas no tributan por ISD sino directamente por el IS. QUINTAS BERMÚDEZ plantea la siguiente propuesta de incorporación:

“suprimir el ISD, integrando los bienes adquiridos en el patrimonio del sucesor por el coste de adquisición para el testador, determinándose la ganancia o pérdida patrimonial cuando se produzca la enajenación efectiva, por diferencia entre el valor de la enajenación y el coste de adquisición de lo heredado”¹³.

Hay que advertir de los problemas de esta propuesta. En primer lugar, la herencia recibida en efectivo o depósitos bancarios no tiene un coste de adquisición (así lo admite el autor¹⁴), lo cual hace muy fácil eludir el impuesto y solo se gravaría los inmuebles, bienes muebles tangibles (de difícil control para Hacienda) y los valores (las cuales se pueden fácilmente transmitir, y con posterioridad a la sucesión o donación, reinvertir). También hemos de añadir que podría ser una fuente de injusticias si varios herederos reciben bienes por el mismo valor, pero con unos costes de adquisición distintos (y ya no hablamos de uno en bienes monetarios y el otro en acciones, como ya sucede con las reducciones de vivienda habitual en la actualidad, pero este ejemplo, aun agravaría más esta injusticia). Además, esta propuesta comporta la casi desaparición del impuesto, porque en el caso de los grandes patrimonios que pasan de generación en generación, no se está produciendo ninguna enajenación; a no ser que modifiquemos la regulación actual y se grave la ganancia patrimonial puesta de manifiesto tras una sucesión (la plusvalía del muerto), pero esto se contradice con la idea de no pretender tributar en un primer instante por la adquisición lucrativa. Esta medida equivale a suprimir el ISD y modificar el tratamiento de las ganancias patrimoniales del IRPF en las sucesiones por el de la disolución de comunidades de bienes (que lo único que hace es diferir el pago, entendiendo que no hubo transmisión).

Antes de proseguir en las críticas a la integración del ISD en el IRPF, hay que afirmar que esto nos sirve para ver cómo los partidarios de la supresión del impuesto podrían a la larga favorecer una situación en la que acabarían pagando más

¹³ Quintas Bermúdez, *La posible desaparición del impuesto sobre sucesiones y donaciones y su integración en la imposición sobre la renta*, Revista de contabilidad y tributación CEF num 303., 2008, p. 15.

¹⁴ *Ibíd.*, p. 17.

impuestos (a no ser que sigan la propuesta analizada anteriormente). Si se suprime el impuesto, se deja la puerta abierta para que poco a poco se incluyeran en el IRPF esas rentas. Por contra, si mantenemos el ISD pero a un nivel de tributación más moderado sería un mecanismo para estabilizar el gravamen del impuesto y que no se viera sometido a los caprichos del IRPF que se modifica más a menudo. De ahí surge mi reflexión sobre si no sería peor aun que tributaran por la escala progresiva del IRPF (a fin de cuentas el ISD es un impuesto progresivo), mucho más exigente que la actual del ISD (con permiso de los coeficientes de patrimonio preexistente). La otra alternativa sería la de incluirlos en el tipo de las rentas del ahorro (como ganancias patrimoniales puestas de manifiesto por una transmisión), pero además de ser difícilmente compatible con las reducciones, seguimos hablando de un tipo superior al que se puede conseguir con una regulación propia que fuera sostenible¹⁵.

A esto hay que añadir que sería muy difícil mantener el carácter personal con todas sus reducciones específicas; esto es una de las cosas que lo hace diferente del IS, y que, por lo tanto, extraigamos conclusiones distintas para cada impuesto. También opinamos que es bueno que el ISD, al tener en cuenta tantos elementos personales, beneficios fiscales propios y tener unas reglas muy específicas para calcular la base (devengo, presunciones, etc.), tenga su normativa específica separada del IRPF. De la otra forma sería muy confusa la regulación, y si lo que se pretende es calcar la actual normativa del ISD y añadirlo como un hecho imponible particular del IRPF (como sucede con el ITPAJD, donde conviven operaciones societarias, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados), al final solo estaríamos discutiendo una cuestión formal. La inclusión del ISD en el IRPF solo es constructiva si es para participar de sus los elementos y estructura; sino no merece a pena el cambio. En la misma línea, no solo complicamos la técnica legislativa, pues tengamos en cuenta como se complicaría la recaudación del impuesto para las CCAA, ya que el ISD tiene cedido el 100% de la recaudación, y en el IRPF el 50%. Las Comunidades autónomas deberían compensar esos recursos de alguna otra forma, y eso sin contar que perderían capacidades normativas, siendo ello negativo para la corresponsabilidad fiscal.

Finalmente, debemos añadir que ese tipo limitado debe predicarse especialmente en los grados más cercanos de parentesco. No solo por compensar la pérdida del ser querido (argumento más moral), sino porque se pierde capacidad económica, ya que

¹⁵ Sin perjuicio de regulación autonómica, el tipo de las rentas del ahorro es del 21% a partir de 6.000 euros. Por unos tipos sostenibles, entendemos un margen alrededor del 5% y el 10%.

deja de haber una persona cercana dispuesta a soportar económicamente al sujeto pasivo, el cual probablemente, como en el caso de la vivienda habitual, ya disfrutaba en vida de las ventajas de los bienes recibidos en herencia.

II LA CESIÓN DEL ISD A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

1. La potestad tributaria

La Constitución Española dedica el título VII a la Economía y Hacienda, regulando el artículo 133 la potestad tributaria. Así, el 133.1CE establece que es el Estado quien tiene la potestad originaria para establecer tributos. No obstante, ello no significa que las CCAA no tengan potestad tributaria, ya que acto seguido, el art. 133.2 establece que las CCAA podrán establecer tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Esto muestra que la Constitución deja un amplio margen al legislador para la delimitación de competencias tributarias; prueba de ello es que el mismo art. 157 contempla entre los posibles recursos de las CCAA los tributos propios. Pero ese amplio margen tiene como condición que la última palabra la tiene el legislador estatal, en tanto que tiene la potestad originaria y tiene derecho a limitar las potestades tributarias de las CCAA, puesto que el Estado solo tiene limitada dicha potestad a lo que establece la Constitución (así, por ejemplo, debe respetar el sistema de los territorios forales), mientras que ya hemos visto que las CCAA lo están a la Constitución y a las leyes (leyes que regulará el Estado, y, cómo veremos, mediante una ley orgánica). Ello no comporta que el Estado decida que las CCAA no dispongan de recursos suficientes para desarrollar sus competencias, algo que sería contrario al art. 156 que preconiza la autonomía financiera de las CCAA; pero sí tiene libertad para regular la forma de financiación, pudiendo ser esta mediante cesión de tributos o preferentemente vía transferencias (como fue en el inicio del proceso autonómico).

Sin embargo, esto hay que ponerlo en relación con el título VIII, de la organización territorial, en la que el art. 149.1.14^a contempla como competencia estatal la hacienda general; Dicho concepto, ciertamente indeterminado, está claro que significa que no está limitado a la hacienda de la Administración General del Estado (STC 14/1986), pero también es cierto que, como dice FERREIRO, "hacienda general no puede identificarse con toda la hacienda pública"¹⁶; de este modo, entiende que el concepto Hacienda general hace referencia a la Hacienda del Estado y a lo fundamental y básico de las otras haciendas públicas¹⁷. En la misma

¹⁶ Ferreiro Lapatza, J., *Curso de derecho fiscal español*, Marcial Pons, 2006, p. 73

¹⁷ *Ibíd.*

línea apuntada, SAINZ DE BUJANDA lo define como “el conjunto de principios e instituciones que deben planear por encima de todo el aparato financiero con eficacia sobre todo el territorio de la nación”¹⁸. De esta forma, se reservaría al Estado la competencia que abarca los impuestos fundamentales del sistema y la coordinación de éste. No olvidemos que el Estado puede regular los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las comunidades autónomas (art. 150.3 CE).

Sin embargo, hemos de advertir que la CE, en su disposición adicional primera, incorpora un sistema especial para las comunidades de Navarra y las diputaciones forales del País Vasco, por el que la Constitución ampara y respeta sus derechos históricos. Ello comporta que “las Diputaciones Forales disfrutan de la facultad de regular su hacienda de forma autónoma, de acuerdo con unos principios pactados o concertadas con el Estado”¹⁹. De acuerdo con dichos conciertos o convenio, se fija un cupo o aportación con el que los territorios forales contribuyen a las cargas generales del Estado, y se fijan cuáles son los impuestos concertados, sus puntos de conexión y sus principios de armonización. Así, actualmente el ISD es un impuesto concertado de normativa autónoma. Estas circunstancias hacen muy difícil que el Estado pueda incidir en la regulación del ISD de los territorios forales, pues para ello debe modificar los acuerdos actuales con los territorios forales, o bien reformar la Constitución. Por esto, nuestro análisis se centrará en las CCAA de régimen común, sobre las que el Estado aun tiene margen de actuación. En el siguiente epígrafe, abordaremos la posibilidad de la reforma de las cesiones de impuestos.

2. La potestad tributaria y la cesión de impuestos

A todo esto, recordamos que el art. 150.2 prevé la posibilidad de “transferir” o “delegar” competencias mediante Ley Orgánica siempre que la naturaleza de esas competencias lo haga posible. De ese modo, parecería a primera vista que los impuestos cedidos (figura sobre la que nos adentraremos más adelante) serían competencias transferidas o delegadas por la LOFCA. Además, los tributos cedidos conformarían entonces una competencia compartida. A la luz de esto, y como

¹⁸ Sainz de Bujanda, F., *Elementos y razones que pueden justificar la reforma de la Ley General Tributaria*, Crónica Tributaria, 1992, pgs. 107-108.

¹⁹ Pérez Royo, F., *Derecho Financiero y tributario Parte General*, Civitas, 2010, p. 84.

respuesta, J.F. GARCÍA DE PABLOS opina que es erróneo entender que la competencia tributaria del Estado se funda en el art. 149, sino en el mismo art. 157 que después de enumerar los tributos propios y cedidos como posibles recursos, deja que sea una Ley Orgánica la que regule las competencias financieras (dicha norma es la LOFCA)²⁰. Así, por un lado los tributos cedidos no serían transferencias (las cuáles ofrecen dudas sobre su irrevocabilidad) ni la competencia tributaria sería compartida, y así lo recogería la STC181/1988 que declara que la cesión de tributos será competencia exclusiva del Estado. Al respecto, el mismo autor defiende que nada impide que sea una ley ordinaria (como la 22/2009) la que desarrolle las líneas generales de la LOFCA.

A nuestro modo de ver, entendemos, siguiendo el criterio de coherencia de todo el texto constitucional, que los artículos 149.1 14ª, 133 y 157 no están reñidos, más bien al contrario: ante la generalidad de los términos “hacienda general” y “potestad originaria”, hay que atender a los otros artículos de la Constitución para averiguar su contenido. De este modo, a la luz del art. 157, tanto “hacienda general” como “potestad originaria” del Estado significan que el Estado tiene la preferencia para dictar las normas tributarias y así establecer las líneas generales de la financiación de las Administraciones, siendo el art. 157 el que concreta que la forma sea mediante una Ley Orgánica. A todo esto, el art. 149.1 14ª sí estaría atribuyendo al Estado la competencia tributaria, y por lo tanto sí sería aplicable el art. 150 CE en relación a la cesión de tributos.

No obstante, ello no significaría ni que los tributos cedidos fueran transferencias ni que al ceder un impuesto, éste deje de ser competencia exclusiva del Estado. En cuanto a la primera cuestión, hay que decir que el art. 150.2 hace referencia tanto a transferencias como a delegaciones y lo subordina a que la naturaleza de la competencia lo permita. De este modo, aunque entendamos que la competencia del Estado se basa en el art. 149.1.14ª, está claro que sería una competencia de naturaleza no susceptible de transferencia (así lo ratificaría la STC 192/2000 cuando considera que las cesiones de tributos no son irrevocables). Además, la interpretación literal del 150.2 nos muestra cómo se distingue entre transferencias y delegaciones. El concepto de delegación comporta una cesión del ejercicio de una competencia, sin que se pierda la titularidad, un concepto que creemos que se ajusta perfectamente a la idea

²⁰ García de Pablos, J.F, *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Editorial Aranzadi, 2010, pgs. 164-165.

de cesión de tributos, si bien parte de la doctrina no lo comparte, como veremos a continuación.

En cuanto a la segunda cuestión que nos planteábamos, el carácter de los tributos cedidos como competencia compartida, hemos de negar que así sea. El concepto de impuesto compartido no aparece entre las posibilidades del art. 157, mientras que la expresión “impuesto cedido” es lo suficientemente flexible como para englobar desde meras cesiones recaudatorias hasta cesiones normativas. La cuestión de fondo está en que al llamarlos impuestos cedidos, no hay dudas sobre que el Estado mantiene la titularidad del tributo, mientras que se delega el ejercicio. No obstante, la idea de impuestos compartidos es algo que apoya parte de la doctrina. M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL y F. CAÑAL GARCÍA, opinan que cuando se realiza una cesión considerable de capacidades normativas y del rendimiento, no es apto hablar de tributos cedidos, sino más bien de compartidos²¹. Aunque reconocen que la expresión impuesto cedido no aparece en el art. 157 CE, consideran que ello no es un obstáculo si consideramos que la expresión no es exhaustiva. También reconocen que si partimos de la idea de que el Estado puede revocar unilateralmente la cesión, entonces el término impuesto cedido es el apropiado; pero tienen serias dudas sobre la revocabilidad unilateral, y argumentan que el Estado no tiene esa facultad porque debería hacerse por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, que es un órgano mixto. Al respecto, hemos de afirmar que el TC se ha pronunciado varias veces (STC 192/2000; 16/2003) diciendo que la cesión no implica en modo alguno ni la titularidad del mismo ni el carácter irrevocable de la cesión. La legislación actual lo da por supuesto cuando el art. 19 de la LOFCA permite al Estado regular sobre competencias autonómicas para adecuarlas al Derecho comunitario. El argumento sobre el Comité de Política Fiscal y Financiera tampoco nos parece válido si tenemos en cuenta que el Estado puede unilateralmente modificar lo dispuesto en la LOFCA sobre las funciones del Comité.

Por otro lado, a pesar de aceptar la revocación de la cesión, MORA LIORENTE acepta la denominación de “impuestos compartidos”²², partiendo de la idea de MORELL OCAÑA²³ de que no es separable la titularidad y el ejercicio. No considera apropiado que nos refiriéramos a la cesión de tributos como una delegación,

²¹ Pérez de Ayala, J. L. (coordinador), *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Instituto de estudios Fiscales, S.A., 2002, p. 90.

²² Mora Llorente, M. D., *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Tirant lo Blanch, 2004, p. 129.

²³ Morell Ocaña, *La delegación entre entes en el Derecho Público español*, IEA, 1972, p. 167.

especialmente cuando considera que la palabra delegación implica que se produce por iniciativa del delegante, opinando, a su vez, que son los estatutos de Autonomía “la fuente de atribución, aceptándose por la ley de cesión, en cuanto es la concreción legal que el Estatuto ha decidido exigir”²⁴. Ante esto, hemos de decir que no vemos contradicción en separar titularidad y ejercicio (ello sucede en el concepto de delegación de derecho administrativo (arts. 12 y 13 ley 30/92). Es más, el propio TC utiliza en este contexto la palabra “delegación” en sus sentencias cuando se refiere a la cesión de tributos²⁵. En lo que atañe a los estatutos de autonomía, lo analizamos a continuación.

2.1. La cesión de tributos y los Estatutos de autonomía

Una vez que hemos visto cómo la Constitución articula el sistema financiero, es necesario hacer una reflexión sobre la inclusión de los impuestos cedidos como competencia en los Estatutos de autonomía. Estos recogen, por mandato del art 147.2 d) CE y el 156.2, las competencias que han asumido (entre las que se encontrarían las tributarias). No obstante, hay que puntualizar una cosa al respecto. Surge el problema de que los Estatutos de Autonomía tienen su propio sistema de reforma, por el cual es precisa la aprobación de la propia CCAA y de las Cortes españolas. Ello significa que cuando un estatuto recoja una competencia, sin acuerdo de la Comunidad, no se podría modificar, algo que iría en contra del carácter revocable de la cesión de tributos. Surge también la problemática de que los Estatutos de autonomía son ley orgánica y pertenecen al bloque de constitucionalidad (STC 31/2010), lo cual hace que no se pueda solucionar un posible conflicto con la LOFCA mediante el criterio de jerarquía. Sin embargo, ciñéndonos al sistema financiero, ya hemos visto cómo el art. 157.3 CE reserva al legislador orgánico la regulación del ejercicio de las competencias financieras (STC 72/2003 FJ 5). Por consiguiente, el conflicto no se resolvería por jerarquía, sino por una reserva de ley explícita de la Constitución a la LOFCA.

Al respecto hay que admitir que hasta el momento los Estatutos de autonomía recogen en materia de impuestos cedidos, una previsión por la que la modificación

²⁴ Mora Llorente, M. D., *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Tirant lo Blanch, 2004, p. 135.

²⁵ STC 31/2010, FJ 132: “queda sometido a lo que pueda establecerse sobre dicha delegación en la normativa estatal reguladora de la cesión”.

de su regulación no implica reforma del Estatuto. Como ejemplo de ello, tenemos la disposición adicional séptima del EAC 2006. No obstante, hay que matizar que dicho artículo prevé que la modificación deberá hacerse mediante acuerdo entre la Generalitat y el Gobierno del Estado, el cual lo tramitará como proyecto de ley. Dicho acuerdo se establecería mediante la “Comisió Mixta d’Afers Econòmics i Fiscals Estat-Generalitat”. Ello significaría que, aunque no fuera una reforma estatutaria, seguiría siendo necesario el requisito del acuerdo del Gobierno autonómico. Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el EAC declara la constitucionalidad de dicha Comisión, si bien con una interpretación en la que la reduce a un órgano “para facilitar la preparación de los acuerdos a adoptar en el seno de órganos multilaterales” (STC 31/2010, FJ 131), de forma que dichos acuerdos no serían vinculantes para el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades autónomas, que prevé la LOFCA. Resulta muy revelador que el art. 27.2 de la Ley 22/2009 diga que la normativa que adopten las CCAA en relación con materias que tienen reconocidas en los Estatutos de autonomía y tengan efectos fiscales, no producirán efectos hasta que el régimen tributario no se ajuste al establecido por las normas estatales.

3. La cesión de tributos como sistema óptimo de financiación

La Constitución deja un marco flexible para regular el sistema de financiación, de forma que debemos plantearnos si la cesión de tributos es el mejor sistema para el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. En primer lugar, hay que tener en cuenta que dicha respuesta ha de estar condicionada por nuestro modelo territorial. En efecto, la Constitución aboga por un modelo de Estado descentralizado, con unas CCAA que deben mantener una suficiencia financiera (art. 156.2 CE), y por lo tanto disponer de suficientes recursos para hacer frente a las competencias atribuidas. En este contexto, se hace necesario elaborar un sistema que apoye la “corresponsabilidad fiscal”. La corresponsabilidad fiscal es un concepto que no encontramos definido en la legislación, pero que cada vez se muestra más vinculado al principio de suficiencia financiera. Se trata de “lograr que quienes adoptan las decisiones del gasto sean conscientes y responsables de que tales decisiones, antes o después, aparejan la necesidad de obtener de los ciudadanos un volumen

de ingresos equivalente²⁶. En palabras de MORA LLORENTE, cuando añadimos el prefijo “co-“ a responsabilidad, no lo hacemos para restar responsabilidad a las CCAA, de forma que deban compartirla con el Estado, sino que se hace con ello referencia a que “la misma ha de prestar(se) a la realización no sólo de intereses propios sino también de los comunes”²⁷; de manera que por eso hacemos una alusión a la idea de coordinación. Desde este punto de vista, también podríamos decir que una mayor corresponsabilidad fiscal actuaría en beneficio de todos, ya que sería un obstáculo al gasto excesivo de las CCAA, de forma que reduciríamos el déficit del gasto público en el conjunto del Estado. Así pues, parece claro, que el sistema que escojamos debe garantizar suficientes recursos a las CCAA, pero intentando maximizar la corresponsabilidad fiscal.

Dicho esto, y siguiendo los recursos que prevé el art. 157.1 CE, las CCAA pueden asumir sus recursos mediante impuestos cedidos, recargos, tributos propios y transferencias (además de operaciones de crédito y rendimientos de su patrimonio). En primer lugar, debemos eliminar como opción las transferencias y la simple cesión rendimientos, que sin ser exactamente lo mismo, si no viene acompañado de competencias normativas, a efectos prácticos sigue siendo una partida sobre la que no hay ningún tipo de decisión, y por tanto no puede haber un coste político que influya en la corresponsabilidad fiscal. Ello no quiere decir que no haya transferencias, pues es el único método que puede garantizar la solidaridad territorial, pero no puede ser la vía preferente si queremos un modelo que favorezca la corresponsabilidad fiscal. De esta forma, las transferencias deberían limitarse a “una solidaridad básica”²⁸. Un sistema mixto, como el actual, que mezcla cesión de impuestos y transferencias tiene, curiosamente, unos efectos más perniciosos para la corresponsabilidad fiscal, pues solo hay que ver cómo en el momento en que las CCAA tenían garantizadas los fondos para sus competencias, han aprovechado para incluir beneficios fiscales con el simple ánimo de atraer residentes, ya que en términos financieros no había ningún coste, pues el Estado vía transferencias compensa parte de la pérdida de ingresos. GARCÍA DE PABLOS recoge cómo en 2007, mientras aumentaba descontroladamente la deuda, las CCAA dejaron de

²⁶ Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas, Instituto de Estudios Fiscales, 1995, p. 17.

²⁷ Mora Llorente, M. D., *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Tirant lo Blanch, 2004, p. 49.

²⁸ Pérez de Ayala, J. L. (coordinador), *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, S.A., 2002, p. 74.

ingresar 23.000 millones de euros estableciendo beneficios fiscales²⁹. A todo esto no está de más añadir que el sistema de transferencias facilita el apoyo parlamentario a cambio de privilegios financieros.

En segundo lugar, tenemos los recargos. El recargo sirve mejor a la corresponsabilidad fiscal, pero es un sistema muy rígido, pues solo puede incidirse en un porcentaje de una cantidad que recauda el Estado, de manera que depende excesivamente de la regulación de éste. Además, el hecho de que solo pueda utilizarse como sobreimposición, hace que tenga un coste político excesivo³⁰, de manera que es un obstáculo para la corresponsabilidad fiscal, ya que son vistos por los ciudadanos como una desigualdad injustificada. Prueba de ello fue que el TC tuvo que pronunciarse sobre su constitucionalidad (STC 150/1990) y la inactividad política para su establecimiento.

Finalmente, como última alternativa a la cesión de tributos, tenemos el sistema de tributos propios. Éste es sin duda, el sistema que más favorece a la corresponsabilidad fiscal. No obstante, presenta otro tipo de problemas. En primer lugar, un sistema así tiene el problema de que estaríamos ante un panorama muy heterogéneo que afectaría al principio de coordinación y de seguridad jurídica³¹. Como entienden M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL y CAÑAL GARCÍA, sin un sistema mínimamente armonizado, habría “privilegios económicos y sociales para determinados ciudadanos por residir en unas comunidades”³². Además, en el momento en que la LOFCA recoge en el art. 6.2 que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado, se está relegando necesariamente los impuestos propios a un carácter marginal (normalmente de naturaleza extrafiscal). Es cierto que podría modificarse dicho artículo, pero no tiene sentido si se le ha atribuido al Estado la competencia exclusiva sobre la “hacienda general”, pues ello dejaría al Estado en una situación precaria para organizar las competencias fiscales. Tal modificación solo sería

²⁹ García de Pablos, J.F, *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Editorial Aranzadi, 2010, p. 194.

³⁰ Mora Llorente, M. D., *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Tirant lo Blanch, 2004, p. 74.

³¹ Pérez de Ayala, J. L. (coordinador), *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Instituto de estudios Fiscales, S.A., 2002, p. 76.

³² *Ibíd.*

posible en un sistema en el que la Constitución hiciera un reparto de hechos imposables, como hace la constitución brasileña³³.

Entonces, nos queda la cesión de impuestos como la opción que favorece más la corresponsabilidad fiscal, dentro de los sistemas posibles (siempre que tengamos en cuenta que se trate de una cesión que incluya elementos normativos, ya que como hemos visto, una mera cesión de rendimientos tiene las mismas consecuencias que una transferencia). Sin embargo, de la misma forma que lo hace MORA LIORENTE, no hay que entenderlo como una decisión por exclusión³⁴. La cesión de impuestos permite una gran flexibilidad para adoptar decisiones, y no tiene el coste político de los recargos (e incluso tributos propios) porque no aparecen como una sobreimposición; incluso al contrario, puede utilizarse la cesión para aliviar la carga fiscal de los ciudadanos. Por otro lado, si se ceden las competencias correctamente, no va a haber ningún problema con el principio de coordinación. La gran ventaja de los impuestos cedidos, es que hay una base para todo el Estado, de manera que el tributo es reconocido como uno, y no como diecisiete diferentes. Para ello, M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL y CAÑAL GARCÍA entienden que se han de ceder los elementos cuantitativos, que a fin de cuentas son los que importan en términos de corresponsabilidad fiscal. Los elementos cualitativos, que son los que definen el impuesto, quedarían reservados para el Estado. Dichos elementos serían el hecho imponible, las exenciones, los supuestos de no sujeción y los sujetos pasivos³⁵. A nuestro parecer, añadiríamos como elemento cualitativo también la forma de determinar la base imponible, por su estrecha vinculación con el hecho imponible, y sin perjuicio de ceder competencias sobre la reducción de la base (imaginemos que en el ISD una CCAA modificará las presunciones, o en el IRPF el concepto de rendimientos del capital). Nuestra postura coincidiría con la del Informe sobre la Reforma del sistema de financiación autonómica³⁶.

3.1 La cesión de tributos como sistema óptimo para el ISD

No obstante, aun habiendo visto que la cesión de tributos es el mejor sistema para la financiación de las CCAA, hay que preguntarse si ésta resulta adecuada para el ISD,

³³ Ver capítulo correspondiente a Brasil

³⁴ Mora Llorente, M. D., *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Tirant lo Blanch, 2004, p. 86

³⁵ Pérez de Ayala, J. L. (coordinador), *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Instituto de estudios Fiscales, S.A., 2002, p. 83.

³⁶ *Ibíd*, p.85.

ya que hay que analizar de forma singular todos los tributos atendiendo a sus especialidades. A modo de ejemplo claro, un impuesto como el IVA es de difícil cesión debido a que es un impuesto que se encuentra bajo una armonización fiscal europea. A la luz de esto, parece obvio que los impuestos que gravan renta son más susceptibles de ser descentralizados sin temor a modificar la estructura del impuesto, ya que ofrecen más márgenes normativos³⁷. Luego, este es un argumento a favor de la cesión del ISD (nos remitimos a los epígrafes de fundamentación para argumentar que el ISD es un impuesto que grava una renta), el cual ofrece muchas opciones de regulación (tarifa, coeficiente, reducciones, bonificaciones, etc.). En la misma línea podríamos añadir que los impuestos personales ofrecen otra gama de opciones sobre las que incidir, como modular el impuesto en función del parentesco o el patrimonio existente. Al respecto, M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL y CAÑAL GARCÍA consideran 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 de los impuestos cedidos (salvo IRPF) es el que mayor capacidad recaudatoria tiene”³⁸. Sobre la afirmación del principio de territorialidad, hay que puntualizar que los autores lo subordinan a una modificación de los puntos de conexión³⁹. En cuanto a la capacidad recaudatoria, si bien los ingresos del ISD han ido mermando cada vez más, ello es debido a la evolución normativa, lo cual no significa que el impuesto goce una de capacidad de recaudación considerable si se regula de forma sostenible.

Así, podemos afirmar que la cesión del ISD a las CCAA es una buena forma de mejorar la corresponsabilidad fiscal y que su delegación no debería comportar ningún problema. No obstante, en la práctica observamos que no sucede así, y eso no se debe ni mucho menos a la naturaleza del impuesto, sino a los términos de la cesión y al uso que las CCAA han realizado de sus competencias. El análisis de lo sucedido y el porqué de esa situación es lo que nos va a ocupar los siguientes epígrafes, pero antes debemos conocer cómo ha regulado el Estado la cesión del ISD.

³⁷ Mora Llorente, M. D., *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Tirant lo Blanch, 2004, p. 95.

³⁸ Pérez de Ayala, J. L. (coordinador), *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, S.A., 2002, p. 105.

³⁹ Sobre la que hablaremos en el epígrafe relativo al análisis crítico sobre los puntos de conexión.

4. Evolución de la cesión de competencias en el ISD

4.1 Puntos de conexión

El ISD (aunque cuando se cedió parcialmente por primera vez aun era el antiguo Impuesto General sobre Sucesiones, que incluía a las personas jurídicas), fue desde un inicio un impuesto cuya recaudación ha sido objeto de cesión paulatina a las CCAA. Así lo establecía el art. 1 de la Ley 30/1983 en cuanto al rendimiento y el art. 12 respecto las competencias de gestión. En lo relativo a los puntos de conexión, no ha habido diferencias respecto a los criterios básicos, si bien, como ya veremos, se han realizado pequeños ajustes en la forma de determinarlos. Así, el art. 5 de la Ley 30/1983 contemplaba como punto de conexión en las sucesiones el domicilio del causante, un criterio que se aparta del principio general del art. 10 de la LOFCA que define como punto de conexión el domicilio de los sujetos pasivos; no obstante, ese mismo artículo ya prevé una excepción para las adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante. En cuanto a las donaciones, si se trata de bienes inmuebles, el criterio es el lugar del inmueble, siendo el criterio del domicilio del donatario para los demás bienes. El punto de conexión de los bienes inmuebles estaría justificado, en principio, por el art. 10.4 de la LOFCA relativo a operaciones que graven operaciones inmobiliarias. También podemos precisar que entonces el punto de conexión para las personas jurídicas era también el criterio del domicilio. Con la Ley 14/1996, los únicos cambios introducidos fueron la adopción de una medida antielusión como es la de considerar bienes inmuebles en las donaciones a los valores del art. 108 de la Ley 24/1988 (cuando el activo de la sociedad esta formado en más de un 50% por bienes inmuebles); y la de adoptar una nueva regla de cálculo cuando en un solo documento se donase a un mismo donante bienes con puntos de conexión distintos, de manera que para evitar que se perdiera el efecto de la progresividad del impuesto, se aplique al valor de lo donado cuyo rendimiento se atribuye a la CCAA, el tipo medio que correspondería a la totalidad de la donación (art. 6 Ley 14/1996). En la siguiente ley, la 21/2001, se hizo referencia a las cantidades percibidas por seguros de vida que se acumulen a las herencias, aplicándoles el punto de conexión de las sucesiones; lo que en palabras de NÚÑEZ GRAÑÓN⁴⁰, fue la corrección de un inexplicable olvido.

⁴⁰ Núñez Grañón, M., *Las desigualdades tributarias por razones familiares o de residencia*, Marcial Pons, 1998, p. 264.

Sin embargo, la modificación más relevante fue la de introducir una nueva regla de determinación de la residencia (tanto del causante, como del donatario) específica para el ISD a efectos de la normativa aplicable, en la que se tenía en cuenta no solo el último año, sino los 5 anteriores contados de fecha a fecha (art. 24 Ley 21/2001). Ello fue una respuesta a la práctica que empezó a realizarse, (por aquel entonces solo con los territorios forales) de modificar la residencia habitual con el único objetivo de eludir parte del impuesto⁴¹. No obstante, hay que destacar que en la Ley 21/2000, esta regla de cálculo solo aparece en el art. 24.5 haciendo referencia expresa a que solo tiene efectos para “la normativa aplicable”. Pero a su vez, se mantenía en el art. 20 que a efectos del ISD la residencia se determina por el lugar donde se permanece un mayor número de días en el último año (contados de fecha a fecha hasta el día del devengo). Lo que sucedió fue que se escindió el punto de conexión de la sujeción (que seguía siendo de un año) y el de la normativa aplicable. Pero no todo queda en esa ruptura, pues si nos fijamos bien, el criterio del art. 20 se determina por el lugar donde “se permanece un mayor número de días”, mientras que en el art. 24.5 se exige haber “tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores”, es decir, un criterio más rígido al tenerse que mantener la residencia durante los 5 años de forma ininterrumpida. Sucede entonces que el mismo art. 24.5, sabiendo el legislador que era un criterio rígido, aclara que si no es posible determinar la normativa aplicable, se aplicará la del Estado, la cual es más perjudicial, al no incluir ningún beneficio fiscal autonómico. De ese modo, se producía la gran injusticia de que si una persona hubiese residido entre 1 y 4 años en una CCAA, no podía beneficiarse ni de los beneficios de la anterior residencia, ni de la última, aplicándosele la normativa estatal⁴². La Ley 29/2009 solventó lo que creemos, fue un grave error que desincentivaba la corresponsabilidad fiscal al limitar enormemente los requisitos para que las CCAA regularan sobre las sucesiones cuya tributación les correspondía, además de provocar graves injusticias. Lo hizo estableciendo un único criterio de residencia que compaginaba los dos puntos de conexión anteriores, pues se mantiene el criterio de tener en cuenta los últimos 5 años, pero calculándose teniendo en cuenta donde se permanece un mayor número de días en global, y no año a año (art. 28.1.1º.b y art. 32.5).

⁴¹ Fernando Pérez Royo (director), *Curso de derecho tributario: parte especial*, Tecnos, 2009, p. 547.

⁴² Ver Consulta Vinculante V1315-07.

4.2 competencias normativas

No sería hasta 1996 cuando se hicieron las primeras cesiones de competencias normativas, siendo el ISD uno de los impuestos en que aparentemente más margen normativo alcanzaron las comunidades autónomas; sin embargo, ello no vino acompañado de una actividad legislativa autonómica que modificara excesivamente el impuesto. Ello se debió a los límites que acompañaban las materias de cesión y al contexto, poco incentivadores para modificar la regulación del impuesto. Así, se cedió la competencia para alterar la cuantía –los coeficientes de patrimonio preexistente y la tarifa- pero con el límite de mantener una progresividad similar a la del Estado, siendo idéntica a la de éste último en cuanto a la cuantía del primer tramo de la base liquidable y al tipo marginal mínimo. También se permitió a las CCAA establecer reducciones en la base imponible, pero únicamente en las adquisiciones “mortis causa” y justificando que respondieran a circunstancias de carácter económico o social propias de las CCAA, siempre que no supusieran una reducción de la carga tributaria global por este tributo. En cuanto a las reducciones establecidas por el Estado, las CCAA deben mantenerlas en condiciones análogas.

Está claro que en esta situación, aun habiendo cedido casi todos los elementos cuantitativos, los condicionantes eran una considerable restricción de la autonomía normativa, y a nuestro modo de ver, no solo por la exigencia de estos, sino especialmente por su poca claridad. Los términos de “progresividad similar” y “condiciones análogas” eran tan generales que hacían indeterminable el límite, y, por tanto, una gran inseguridad jurídica para el legislador autonómico, el cual adoptó una posición muy cautelosa. Respecto a la progresividad, vemos cómo en el año 2000, solo dos comunidades habían hecho uso de su competencia para regular la tarifa: Valencia (Ley 9/2009, de 30 de diciembre) que se remitía a la normativa estatal; y Madrid (Ley 24/1999 de 27 de diciembre) que apenas modificó muy sutilmente los tramos de la tarifa, pero sin tocar los tipos de gravamen. A todo esto, deberíamos añadir otra causa desincentivadora que apuntan M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL y CAÑAL GARCÍA, quienes opinan que el hecho de que se aplique de forma subsidiaria la tarifa regulada en la ley estatal (art. 21 ley 29/1987), conducía a las CCAA a delegar la responsabilidad de fijar una tarifa propia (y por tanto, el coste político), siendo más beneficioso para la corresponsabilidad fiscal que hubieran estado obligadas a fijar una tarifa propia⁴³. En cuanto a las reducciones, sí se

⁴³ Pérez de Ayala, J. L. (coordinador), *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Instituto de estudios Fiscales, S.A., 2002, p. 83

adoptaron medidas a pesar de los límites que imponía en su momento la ley. En efecto, recordemos que la ley 14/1996 solo permitía modificar las reducciones estatales “mortis causa”, manteniéndolas en condiciones análogas (esto es similares) y permitía las reducciones propias siempre que respondieran a circunstancias especiales de la Comunidad y que no supusieran una reducción de la carga global del tributo. Es muy discutible que las reducciones que se hicieron respetaran esos límites. Para MORA LLORENTE, en este caso la generalidad de los conceptos obró en contra de la limitación, pues las CCAA “introdujeron reducciones sin atender a este criterio de difícil interpretación”⁴⁴.

Con la Ley 21/2001 desaparecieron gran parte de los límites de la anterior legislación. El art. 40 ya no contemplaba ningún límite para las tarifas (ni tramo mínimo ni progresividad similar), y extendía la posibilidad de introducir reducciones a las adquisiciones “inter vivos”, así como deducciones y bonificaciones en la cuota, las cuales se aplicarían con posterioridad a las estatales. Respecto a las reducciones, desapareció la obligación de mantener la carga global del tributo, pero aun se mantuvo el requisito de la justificación en circunstancias económico-sociales propias de la comunidad. Además, se aclaró que las reducciones estatales podían modificarse, pero únicamente para mejorarlas (en cuantía, requisitos de aplicación y personas afectadas), en cuyo caso la reducción autonómica sustituiría la estatal. También se exigió que el legislador autonómico especificara si una reducción era propia o una estatal mejorada. En materia de gestión del ISD, se cedieron las capacidades normativas respectivas, reservándose el Estado la competencia para exigir con carácter obligatorio el régimen de autoliquidación del impuesto. La Ley 22/2009 no introdujo ningún cambio al respecto.

5. Análisis crítico sobre la regulación actual

5.1 Análisis crítico sobre los puntos de conexión

La primera cuestión que nos llama la atención es la variedad de puntos de conexión del impuesto. La distinción entre las sucesiones (residencia del causante) y donaciones (residencia del donatario y lugar del bien inmueble) no suele convencer a la doctrina, ya que la causa es la misma, un incremento del patrimonio fruto de un

⁴⁴ Mora Llorente, M. D., *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Tirant lo Blanch, 2004, p. 316.

negocio a título lucrativo. No obstante, junto a ese rechazo a un diferente trato, hay desacuerdo sobre cuál de los dos criterios debe prevalecer (donante-causante frente a causahabiente-donatario).

Nos inclinamos por compartir las tesis de M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL y CAÑAL GARCÍA como partidarios del criterio de la residencia del sujeto pasivo⁴⁵. El principal argumento es que si el punto de conexión es la residencia del causante, se debilita mucho la corresponsabilidad fiscal al dejar que una CA regule lo que posiblemente deba ser pagado por un no residente de la comunidad, el cual está impedido de realizar una valoración de la relación servicios recibidos de la comunidad-coste, ni va a ejercer el derecho de voto precisamente quien es el afectado. Los mismos autores apuntan que dado que el ISD es un impuesto que se complementa con el IRPF, deberían compartir el punto de conexión. Y es que lo habitual es que los impuestos personales se regulen a partir de la residencia del mismo sujeto pasivo. Del mismo modo, M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL y CAÑAL GARCÍA hacen extensivo su argumento a las donaciones con la intención de eliminar la regla del lugar del bien inmueble (la cual, hay que admitir que es un criterio con *vis* atractiva en la mayoría de ordenamientos). Consideran que, como el ISD no es un impuesto real, sino personal, se grava el incremento de patrimonio en la figura del donatario como si fuera una renta. Así, por ejemplo, en el IRPF las rentas del capital inmobiliario no tienen un punto de conexión distinto por el lugar del bien. La LOFCA indica que en operaciones inmobiliarias se seguirá el criterio de la situación del bien, pero ya hemos dicho que el ISD grava una adquisición (impuesto personal) y no una transmisión, de forma que estrictamente hablando en el hecho imponible del ISD no se contempla una “operación”. Una prueba de ello, es que no hay ningún problema en que en las sucesiones no se haya adoptado este criterio cuando la causa es la misma. También encontraríamos muchas ventajas para la reforma que se nos insta desde la Comisión Europea y evitaríamos problemas de discriminación en las normativas autonómicas⁴⁶.

Asimismo, nos gustaría añadir que se critica a esta propuesta el hecho de que una misma herencia para dos sujetos de comunidades distintas, pueda derivar en el pago de cantidades distintas, lo cual opinan que sería injusto e iría en contra del principio de unidad de la herencia. En cuanto a lo primero, recordamos que

⁴⁵ Pérez de Ayala, J. L. (coordinador), *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 105

⁴⁶ Nos remitimos al epígrafe relativo a los problemas con el Derecho comunitario.

proponemos un ISD con un tipo máximo sostenible que no permitiría desigualdades desproporcionadas, y a su vez fortalecería la corresponsabilidad fiscal, al haber sido los sujetos pasivos testigos cercanos de tratamientos diferentes. Es más, sería una medida que favorecería la igualdad de los ciudadanos en el momento en que se dificultaría mucho más la elusión del impuesto con un cambio de residencia, ya que si el punto de conexión es la residencia del causante, es suficiente con que se traslade solo este; mientras que con nuestra propuesta, estarían obligados a cambiar de residencia todos los sujetos pasivos. En cuanto al principio de unidad de la herencia, hay que decir que se mueven en planos distintos la legislación civil y la fiscal. La unidad de la herencia tiene sentido en el Derecho civil, en el que sería imposible coordinar diferentes legislaciones en aspectos como las legítimas, las formas testamentarias o las sucesiones intestadas. Si se apura, sin ser lo mismo, podríamos añadir que algo similar sucede en el impuesto en cuanto a los elementos cualitativos. Pero en cualquier caso, que haya una diversidad de normativas para los elementos cuantitativos, en nada afecta al principio de unidad de la herencia.

Finalmente, tenemos serias dudas sobre que el criterio de la residencia del causante respete el principio de territorialidad. La Constitución Española en su artículo 157.2 establece que “las CCAA no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios”. Con carácter previo, hemos de decir que no está claro si dicho artículo, cuando dice “medidas tributarias”, se refiere únicamente a los tributos propios o también a los cedidos. Para LÓPEZ DE AYALA y J.L PÉREZ DE AYALA, no sería coherente con el principio de coordinación de la Hacienda estatal y las autonómicas, limitar dicho artículo a los impuestos propios⁴⁷; aunque hemos de admitir que el TC consideró en la STC 150/1990 que este artículo no era aplicable a los recargos autonómicos. El TC ya se encargó de matizar, en el F5 de la misma sentencia, que dicho artículo prohíbe grabar “bienes situados fuera del territorio, pero no la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad autónoma”, ya que “la renta no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta”. Luego, si ya hemos dicho que el ISD es un impuesto personal que grava una renta, vemos que no hay problema en que una CCAA grave la adquisición por un residente en su comunidad de un bien situado en otra CCAA. Lo que sucede, es que la STC no responde a qué sucede si se grava la renta de un no residente en su comunidad, lo que da lugar a M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL y CAÑAL GARCÍA

⁴⁷ *Ibíd.*, p. 62.

para interpretar que en realidad a las rentas sí se les puede asignar un lugar, el del domicilio del sujeto pasivo⁴⁸. De esta forma, también se exigiría modificar el punto de conexión actual en las adquisiciones “mortis causa”. A lo dicho, hay que añadir que el art. 9ª de la LOFCA establece que “no podrán gravarse [...]rendimientos originados [...] fuera del territorio de la respectiva Comunidad autónoma”, pero aquí sí que queda explícito que se trata de una limitación para “impuestos propios”. No obstante, tal como explicábamos antes, el principio de coordinación debería estar también presente en los impuestos cedidos.

En cualquier caso, si no se comparte esta crítica relativa al principio de territorialidad, creemos que los argumentos expuestos anteriormente (corresponsabilidad fiscal, elusión del impuesto, coherencia con el IRPF, evitar problemas de discriminación en los beneficios fiscales de las CCAA y problemas con el Derecho comunitario) justifican por sí mismos el cambio del punto de conexión actual por el de la residencia del heredero.

5.2 Análisis crítico sobre las competencias cedidas.

Las extensas competencias normativas de los elementos cuantitativos del impuesto, sin estar acompañados de unos límites efectivos, han sido determinantes en la evolución del impuesto. A diferencia de lo ocurrido con la ley 14/1996, que abrió un periodo que destacó por la inactividad legislativa, actualmente las CCAA han regulado una gran cantidad de beneficios fiscales. Y no nos referimos solo a las reducciones, cuyos problemas territoriales analizaremos con más profundidad en el epígrafe siguiente, sino a una disminución de las tarifas, coeficientes de patrimonio preexistente, bonificaciones y deducciones para los grupos de parentesco I y II, que anulan en la práctica el impuesto⁴⁹. Así, nos encontramos con grandes bonificaciones y deducciones en Castilla La Mancha (95%), Asturias (100%), Baleares (después de aplicar una formula, se paga aproximadamente el 0,01 de la base imponible), Canarias (99,9%), Cantabria (entre 99% y 90%), Castilla y León (99%), Galicia (100%), La Rioja (99%), Valencia (99%), Madrid (99%), Murcia (99%) y Cataluña (99%) (a lo que hemos de añadir el caso de los territorios forales, que fueron los primeros en suprimir los impuestos, a veces directamente con la

⁴⁸ *Ibíd.*, p. 93.

⁴⁹ Nótese como los políticos al anunciar sus reformas del ISD, se permiten simplificar el mensaje anunciando la supresión del impuesto.

exención). Aunque algunas fijan un tope máximo de bonificación (Canarias, Asturias, Murcia), siguen siendo beneficios fiscales muy generosos, y más teniendo en cuenta que suelen venir acompañadas de mejoras de reducciones y tipos más bajos. Otra peculiaridad de este proceso, ha sido la tendencia a aplicar mayores beneficios a las sucesiones que a las donaciones (Cataluña, Asturias).

En cualquier caso, lo que pretendemos es mostrar cómo el impuesto está dirigiéndose a su desaparición. Antes, las críticas a la cesión de competencias se dirigían hacia la desigualdad que producía entre españoles; pero ahora que todas las CCAA están reduciendo el impuesto, ese debate se está substituyendo por el de la necesidad del impuesto. En este marco, y sin perder la perspectiva del primer capítulo, en el que hemos justificado la necesidad de la existencia de un impuesto de sucesiones y donaciones, es legítimo preguntarnos si se ha ido demasiado lejos en la cesión de competencias. Los argumentos favorables a la cesión inciden en el concepto de corresponsabilidad fiscal, pero en palabras de MORA LLORENTE, “habría que plantear sin dilación si ello no supondría una utilización de la corresponsabilidad fiscal en sentido autodestructivo”⁵⁰. El hecho de que varias CCAA hayan suprimido en la práctica el impuesto ha generado un caldo de cultivo en el que otras comunidades se han visto obligadas a hacer lo mismo⁵¹. Las pocas comunidades que aun no han reducido el impuesto están siendo muy presionadas ¿Podría hablarse entonces de competencia desleal? Estas rebajas empezaron con un afán de conseguir residentes e inversiones de las CCAA que mantenían una presión fiscal más elevada; la verdad es que si las diferencias de tributación hubieran sido menores, el incentivo no habría sido suficiente, pero lo que nos encontramos fue que mientras unas CCAA inaplicaban el impuesto, otras seguían prácticamente con la regulación estatal (este es un punto a tener en cuenta a la hora de proponer límites en la cesión, pues quizás sea más provechoso un límite máximo a tiempo que un límite mínimo; cuando estudiemos la legislación brasileña, abordaremos este tema). Si defendíamos que la corresponsabilidad fiscal se conseguía con la cesión de los elementos cuantitativos, pero no de los cualitativos, cómo podemos calificar un uso de lo cuantitativo que anula en la práctica lo más

⁵⁰ Mora Llorente, M. D., *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Tirant lo Blanch, 2004, p. 334.

⁵¹ Ver declaraciones del Conseller de Economía de la Generalitat, que admite que suprimieron el ISD por “credibilidad” y “competencia fiscal”, sabiendo que se trataba de unos recursos muy necesarios en la actual situación de déficit autonómico. (9/02/2011). <http://www.europapress.cat/politica/noticia-catalunya-suprimira-successions-per-no-perdre-credibilitat-fet-li-dificultaria-collocar-deute-20110209152635.html>

fundamental de los elementos cualitativos, el hecho imponible. Como dice CALVO ORTEGA, “un impuesto se cede para que se aplique y no para que se derogue”⁵². Cuando todas las CCAA hayan renunciado a una recaudación aceptable del ISD (como hemos visto no falta poco), ¿qué ventaja habrá si ya no servirá para atraer residentes o inversiones? Entonces, nos encontramos con que toda esta competencia solo sirvió para eliminar el impuesto, lo que conlleva que no haya recaudación, y que se haya renunciado a un instrumento de financiación que puede ser útil en un futuro. Si se defiende que precisamente lo que se buscaba era eliminar el impuesto, desde luego esta era la forma de conseguirlo. Pero asumiendo que hemos adoptado la pretensión de conseguir un ISD sostenible, debemos advertir que se hace necesario modificar los términos de la cesión del impuesto.

Hay quien opina que con la actual regulación, ya era suficiente para que no hubiera sucedido esto (independientemente que se proponga otra regulación para que fueran más claros los límites). Así, GARCÍA DE PABLOS entiende que las CCAA que han inaplicado el impuesto con ánimo de atraer capacidades contributivas a su territorio, en realidad vulneraron el principio de solidaridad al comprometer los recursos del Estado⁵³. También habrían vulnerado el art. 19.2 de la LOFCA de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto territorial. No obstante, compartiendo la opinión de que se han vulnerado dichos preceptos, creemos que las CCAA hicieron un uso, como mínimo fundado, de sus facultades (más allá de incorporar ciertos requisitos en las reducciones). No olvidemos que es el Estado el que decide cómo regular la cesión, y al ser quien lo determina, debe ser el primero en ser consciente de garantizar estos principios al hacer la cesión. Las CCAA han tenido la culpa en esta dinámica, pero la responsabilidad es del Estado. Si la ley 22/2009 da total libertad para que las CCAA establezcan deducciones y bonificaciones, no nos podemos quejar de que éstas sigan la norma al pie de la letra. Prueba de ello, es que el TC no podría deslegitimar la actuación autonómica, porque la Constitución no define un modelo de financiación en concreto. La CE se remite a la una ley orgánica (art. 157 CE), interesándose solamente en que el Estado mantenga la potestad originaria y que sea libre de regular mediante la LOFCA el sistema de financiación, pero no su contenido concreto (con excepción de que se respeten los artículos constitucionales). En ningún lugar de la Constitución se dice que sea obligatorio un impuesto sobre sucesiones.

⁵² Calvo Ortega, R., *Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales*, Revista de Derecho Financiero, num. 258/2003.

⁵³ García de Pablos, J.F., *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Editorial Aranzadi, 2010, pgs. 184.

Por todo esto, llegamos a la conclusión de que es verdaderamente necesario modificar la regulación actual de la cesión, ya sea por considerar que no hay límites en la actualidad o por estar de acuerdo en hacerlos más explícitos, teniendo en cuenta el escaso éxito que han tenido. También ahora, somos conscientes de la importancia de haber considerado la cesión de tributos como una delegación revocable, ya que ello nos permite corregir los errores que se han cometido hasta el momento. En primer lugar, deberíamos recuperar algunos de los límites que teníamos en la Ley 14/1996, como la fijación del tipo y tramo mínimo equivalente a la tarifa estatal, aunque en nuestra propuesta, limitando el tipo sería suficiente. Ello garantizaría una igualdad básica entre los españoles y, sobre todo, mantener la eficacia del impuesto. No obstante, si queremos mantener una igualdad básica, también debería limitarse el máximo del tipo impositivo. No es solo por motivos de igualdad, sino también para conseguir una mayor aceptación del impuesto, y hacerlo más sostenible, en tanto que si no hay diferencias desproporcionadas, no va a haber tensiones ni competencia desleal entre CCAA. Haciendo alusión a los límites de la Ley 14/96, no estamos de acuerdo en que deba mantenerse una progresividad similar. Si una cesión no está limitada se produce un descontrol, pero un control abusivo tiene por consecuencia una inactividad de las autonomías. El nivel de progresividad no compromete el impuesto y es algo que debería caer en manos de las comunidades, las cuales tendrían derecho a establecer un tipo proporcional. Al respecto, las CCAA podrían suprimir los coeficientes de patrimonio preexistente, (lo que no podrían hacer es mantenerlos con un valor inferior a la unidad, convirtiéndolos en coeficientes reductores).

No obstante, creemos que es insuficiente limitar los tipos, ya que las CCAA pueden utilizar también las reducciones y bonificaciones para anular el impuesto (de hecho es el mecanismo habitual). El sistema de límites generales se ha mostrado ineficaz. La única solución posible que vemos es reservar esas materias al Estado, pero que al regularlas, se establezcan unos márgenes, de manera que seremos coherentes con la limitación del tipo. Si se piensa que es una medida demasiado restrictiva, recordamos que bajando los tipos se consigue lo mismo que con las deducciones, bonificaciones y reducciones de carácter general, de manera que no quedaría afectada la corresponsabilidad fiscal. Y con las reducciones propias es obvio que cuando la cesión indica que debían estar justificadas por características económico-sociales propias, se les está asignando un carácter secundario. Es demasiado peligroso dejar únicamente un límite general, pero aquí no funcionaría un límite porcentual como en el tipo (porque lo importante serían las personas afectadas). Por

eso, defendemos directamente que no se puedan establecer reducciones propias, máxime teniendo en cuenta, como veremos en el siguiente epígrafe, que han sido un instrumento para adoptar medidas discriminatorias por razón del territorio. Frente a esto, M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL y CAÑAL GARCÍA proponen una alternativa que pasa por establecer un órgano mixto de control que analice si las CCAA hacen un uso de sus potestades con una finalidad diferente⁵⁴. La alternativa es convincente, pero hasta qué punto merece la pena crear un organismo público solo con esta función (para ser justos con los autores, hay que decir que proponen un sistema de cesión más generoso, en el que este comité tendría varias funciones).

Llegados a este punto, no está de más analizar si la normativa estatal debe ser subsidiaria si las CCAA no hacen uso de sus competencias. Así se contempla en la actualidad en el art. 21 de la Ley 29/1987 cuando la CA no hubiera aprobado la escala. Dicha medida ofrece seguridad, pero no se puede olvidar que es una forma de evitar el coste político, afectándose la corresponsabilidad fiscal. Entonces, ¿qué hacer si una CA no regula la tarifa? No podemos aceptar la idea de que se inaplicara el impuesto⁵⁵ porque las CCAA podrían hacerlo intencionadamente para esquivar las limitaciones. Nosotros proponemos que en ese caso, se aplicara la normativa estatal de forma subsidiaria pero recaudándola el Estado, de forma que nos aseguramos que se aplique el impuesto (aunque estamos seguros de que con esta regulación, todas las CCAA harían uso de sus competencias).

6. Medidas autonómicas con limitaciones territoriales

Es frecuente encontrar en las legislaciones autonómicas que para disfrutar de los beneficios fiscales se exijan requisitos de territorialidad. Los más frecuentes los encontramos en las reducciones por transmisión de empresa familiar y participaciones de éstas, pero también en las reducciones relativas a la vivienda habitual. Al respecto ha habido varias maneras de regular el vínculo territorial con la Comunidad: Asturias (art. 4 ley 6/2008), La Rioja (art. 5 ley 10/2010), Murcia (art. 3 D. Legislativo 1/2010) y Castilla y León (art. 21 D. Legislativo 1/2008), Aragón (art. 131.3 D. Legislativo 1/2005), Andalucía (art. 21 DLeg 1/2009), Canarias (art. 21 D. Legislativo1/2009), Extremadura (art. 15 D. legislativo 1/2006) y Galicia (art. 5 Ley

⁵⁴ Pérez de Ayala, J. L. (coordinador), *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Instituto de estudios Fiscales, S.A., 2002, p. 85.

⁵⁵ *Ibíd.*, p. 84.

9/2008) exigen o que la entidad esté situada en la Comunidad, o que tenga allí el domicilio fiscal, o el centro principal de gestión, que se ejerza la actividad allí o varios a la vez. Además, normalmente se exige mantener el requisito durante un periodo de tiempo. Para GARCÍA DE PABLOS en todos estos casos tendríamos una vulneración del art. 19 LOFCA, que indica que en los impuestos cedidos las CCAA no pueden adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes. También opina que son contrarios a la libertad de establecimiento “al disuadirle de ejercer la actividad fuera del territorio de residencia habitual”⁵⁶ (piénsese en el caso más claro de localidades fronterizas entre CCAA), y a la igualdad tributaria del art. 31.3 CE.

Al respecto se podría defender la legalidad de estos requisitos cuando la Ley 22/2009 permite introducir reducciones propias por causas económico-sociales propias de la Comunidad, siendo la supervivencia de los negocios familiares de la comunidad esa circunstancia propia. Pero lo que está claro es que este argumento solo sería aceptable para las reducciones propias, mas no para las reducciones de empresas familiares y vivienda habitual ya que éstas son reducciones estatales (que aparecen en el art. 20.C de la Ley 29/1987). El argumento anterior solo serviría para las reducciones propias; porque recordemos que el art. 48 de la Ley 22/2009 deja muy claro que las CCAA pueden regular las reducciones estatales, pero solo pueden mantenerlas en condiciones análogas o mejorarlas. Y como ya detecta el propio artículo 48, mejorar una reducción no es solo aumentar su cuantía, sino también los requisitos exigidos y ampliación de las personas que a la misma pueden acogerse. Luego, lo que tienen vedado las CCAA es exigir que las empresas o viviendas radiquen en su comunidad, un requisito no exigido en la normativa estatal. Ello es así, porque el legislador estatal ha querido que en todas las comunidades se tenga derecho a esta reducción en unas cuantías mínimas (ya hemos visto que podía interpretarse como obstáculo a la libertad de establecimiento), cosa que no sucede si las CCAA establecen estos requisitos de ubicación, puesto que al ser reducciones análogas a las estatales, se aplican en lugar de éstas a diferencia de las propias que se aplican conjuntamente a posteriori. Sin embargo, merece destacarse que comunidades como la de Asturias han intentado evitar que se considere reducción análoga. Así pues, regula una reducción idéntica a la estatal pero aclarando que se trata de una reducción propia del 4%, que se aplicará sin perjuicio de la reducción estatal, a posteriori. Esta medida es discutible que respete el espíritu de la ley de

⁵⁶ García de Pablos, J.F., *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Editorial Aranzadi, 2010, pg. 208.

cesión ya que es una reducción análoga a la estatal, pero la verdad es que, al menos formalmente, evita la ilegalidad. Una técnica legislativa que contrasta con la regulación de La Rioja, que explícitamente indica en su art. 6 (Ley 10/2010) que su reducción es incompatible para una misma adquisición con la estatal, lo cual es muy confuso porque no queda claro si lo que se quiere decir es que se puede optar por cualquiera de las dos, máxime cuando incumple la obligación de la Ley 22/2009 de decir explícitamente si es una reducción propia o estatal “mejorada” (cosa que al menos hacen las legislaciones murciana, castellano-leonesa, extremeña, gallega y la aragonesa). Canarias insiste en llamarlas mejoras y estableciendo el requisito de la ubicación en su territorio, y Andalucía adopta una posición mixta de llamarlas mejoras pero manteniendo la regulación estatal y aumentándola al 99% solo para los casos de ubicación en Andalucía (quizás la posición más coherente), con lo que el sujeto pasivo nunca sale perjudicado, y por lo tanto, aunque restringida, sería una mejora.

No obstante, recordemos que en cualquier caso (sean propias o estatales), lo que sí que consideramos es que es indiscutible que estas medidas discriminan por el lugar del bien, vulnerando el art. 19 de la LOFCA. No obstante, no puede decirse lo mismo de lo que hace la Ley 13/1997 de Valencia, que en su artículo 12 bis, prevé una bonificación del 99% para los grupos I y II, siempre que sean residentes de la Comunidad. Como se puede observar, esto ya no es una discriminación por el lugar del bien, ya que el requisito territorial recae en el mismo sujeto pasivo. Por otro lado, al ser una bonificación, no podemos extender las críticas que antes hacíamos a las reducciones por la aplicación de límites. Esto demuestra la mala práctica legislativa que propone límites en las reducciones (aunque hemos visto que con escaso éxito), y en cambio deja la puerta abierta a las deducciones y bonificaciones. Por si fuera poco, el art. 19 de la LOFCA prohíbe que una comunidad en el uso de sus competencias normativas discrimine por razón del lugar de radicación del bien, procedencia de rentas, discriminación del gasto y prestación de servicios... y sin embargo no dice nada sobre discriminación por residencia del sujeto pasivo. Es cierto que el art. 31.1 es el único que nos sirve para criticar esta medida, que vulnera el principio de igualdad tributaria (no porque haya diferentes legislaciones en función de la residencia, lo cual es algo inherente a la autonomía, sino por que es la misma norma la que discrimina por razón de territorio). Pero no estaría de más que el art. 19 de la LOFCA, ya que recoge una lista de discriminaciones, incluyera la discriminación por residencia, que es todavía más injusta. En el mismo sentido, ha regulado La Rioja una condición similar respecto a sus bonificaciones, exigiendo que el sujeto pasivo haya residido en los últimos 5 años en la Rioja o en otras CCAA que

no discriminen a los residentes de la Rioja. Suponemos que con esta disposición, se está refiriendo a los que únicamente reconocen bonificaciones para sus residentes (ya que nadie va a regular expresamente que niega a los riojanos la bonificación), lo cual nos deja únicamente Valencia⁵⁷. El hecho de que la Rioja exija la reciprocidad, hace que no sea un caso tan flagrante de vulneración del principio de igualdad como la norma valenciana, pero en cualquier caso, se evidencia la necesidad de una reestructuración de los límites a las competencias normativas cedidas en el ISD. Sin embargo, deberíamos de ser conscientes de que esta discriminación tiene una causa anterior, que es mantener la residencia del causante como punto de conexión. Si fuera la residencia del causante, tal como hemos propuesto en otro epígrafe, Valencia no estaría incurriendo en ninguna discriminación, ya que su normativa solo se aplicaría a sus propios residentes. Finalmente, nos gustaría incidir en otro ejemplo de mala técnica legislativa, respecto al art. 8 de la Ley 10/2010 de La Rioja, y es que ha caído en el mismo error que veíamos en la Ley de cesión 21/2001 cuando, en vez de requerir haber vivido un mayor número de días en los últimos 5 años, establece como requisito haber residido en los últimos 5 años en una de las Comunidades con derecho a la deducción. Lo cual significaría que una persona que en los últimos 5 años residió un año en Valencia y cuatro en cualquier otra CCAA ya no tendría derecho a la deducción del 99%.

7. La cesión del ISD y los problemas comunitarios

Hay que tener en cuenta que la Ley 29/1987 hace tributar por obligación personal a los residentes en España (art. 6) y por obligación real a los no residentes (art. 7) de forma que estos últimos solo tributan por la adquisición de bienes y derechos que estén situados en España o debieran cumplirse en territorio español. Asimismo, la Ley 22/2009 solamente cedió a las CCAA las competencias respecto a los residentes en España. Como resultado de todo esto, nos encontramos con que los no residentes y los residentes que reciban una herencia por parte de un no residente (ya vimos que en sucesiones el punto de conexión era la residencia del causante) tributarán por la normativa estatal. Ello en la práctica supone una gran diferencia de tributación, ya que no serán de aplicación los beneficios fiscales de las CCAA, muchas de las cuales prácticamente anulaban el impuesto. Por si fuera poco, a ello

⁵⁷ Francisco de Asís Pozuelo Antoni, *Principales modificaciones introducidas en 2010 por las leyes estatales y autonómicas en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, CEFGESTION num 337, 2011.

hay que añadir que en estos casos, el art. 20.4 no permite ni siquiera aplicar las reducciones del art. 20.6 (donación de empresa familiar) y 20.7 (donaciones del patrimonio histórico o cultural). De este modo, podemos afirmar que la técnica seguida en la cesión del impuesto, está generando indirectamente un trato discriminatorio para los no residentes que ha sido percibido por la Comisión Europea, que ha emitido recientemente un segundo dictamen instando a España a modificar su normativa, acudiendo al TJCE en caso que no cumpla lo solicitado⁵⁸. La Comisión defiende que se vulneraría la libertad de circulación de capitales y trabajadores. Respecto a lo primero, las sucesiones y donaciones son movimientos de capital siempre que no se encuentren todos los bienes de la herencia o donación en un solo Estado (directiva 81/361). Aunque el apartado 1 del art. 65 TFCE permite distinguir entre contribuyentes respecto su lugar de residencia, hay que atender al apartado 3 del mismo artículo, que establece que no podrán ser discriminaciones arbitrarias ni restricción encubierta a la libre circulación. Por ello, hay que analizar si el diferente trato a residentes y no residentes es una situación comparable.

En opinión de GARCÍA DE PABLOS⁵⁹ no hay una situación comparable en una sucesión entre no residentes (con bienes en España), al tributar los residentes por las adquisiciones mundiales (mientras que los no residentes tributan solo por los bienes en España), de manera que solamente en estos se puede tener en cuenta los elementos personales para modular el impuesto. No obstante, siguiendo la jurisprudencia del TJCE en el caso *Schumaker*⁶⁰, sí defiende que habría una situación comparable cuando la mayoría de los bienes de la sucesión (no todos, porque sino, no hay elemento transfronterizo) estuvieran situados en España. Además, también apunta que sería comparable la situación en que el causante es un no residente respecto al causante residente, siempre que fuera residente el heredero; ya que éste tributaría por obligación personal y en cambio se le aplicaría la legislación estatal que no prevé los beneficios fiscales sustanciosos de las CCAA si el causante es un no residente (de forma que desincentivaría al causante de hacer inversiones en España). Los casos en que los causantes sean residentes y los herederos no residentes, no se vulneraría la libre circulación de capitales, ya que no habría elemento transfronterizo (pues al ser una obligación real, solo tributarían por los bienes situados en España). No obstante, este último caso sí vulneraría la

⁵⁸ IP/11/162

⁵⁹ García de Pablos, J.F., *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Editorial Aranzadi, 2010, pg 274.

⁶⁰ STJCE 14 de febrerote 1995, (C-279/93, Rec. p. I-225).

libertad de circulación de trabajadores, pues sería un gran desincentivo para que residentes españoles trasladaran su residencia a otro país europeo. Por todo esto, GARCÍA DE PABLOS propone modificar los puntos de cesión de la Ley 22/2009, de forma que a los ciudadanos no residentes se les aplicará la normativa autonómica en las situaciones comparables. Ello comportaría que la CCAA extendieran su competencia a todos los casos en que el causante fuera residente en la CCAA⁶¹ y los casos en que siendo estos no residentes, sí lo fueran los herederos (siendo el punto de conexión la residencia del heredero). También propone ceder el impuesto cuando ambas partes de una sucesión sean no residentes si todos los bienes, o la mayoría, están situados en una CCAA⁶².

A todo esto, compartimos el análisis de la vulneración de libertades europeas. Sin embargo, no acaba de convencernos la solución propuesta. En primer lugar, es cierto que solucionaría los problemas respecto la normativa europea, pero hay una pequeña excepción en el caso en que siendo causante y causahabiente no residentes, la mayoría de bienes estuvieran en España, pero en diferentes CCAA, de forma que estaríamos ante una situación comparable y de difícil resolución). Por otro lado, el argumento de que la cesión beneficia la corresponsabilidad fiscal, no es válido con los no residentes, porque no habría coste político. También nos parece complicado en la práctica demostrar que una mayoría de bienes están situados en una CCAA; y estaríamos complicando la gestión del impuesto al no residente que difícilmente conoce las normas de cesión y las diferentes normativas autonómicas. Y especialmente, porque el problema comunitario desaparecía por sí solo si aplicáramos las propuestas realizadas hasta el momento en los anteriores epígrafes. En cuanto a los herederos no residentes, si limitamos las reducciones de las CCAA en unos márgenes previstos por las normas estatales, las diferencias ya no serían discriminatorias. La solución ideal sería aplicarles las reducciones en el margen inferior (ya que al ser por obligación real no existe el deber de tener en cuenta en demasía los elementos personales) y compensar los posibles aumentos autonómicos con la aplicación del tipo proporcional mínimo, dentro del margen que recogería la ley. Esta postura, seguiría la misma lógica del IRNR respecto el IRPF, evidenciando que el impuesto de sucesiones se trata de un impuesto complementario a los de la renta. Por otra parte, respecto a la situación en que el heredero es residente y el causante es no residente, el problema también se solucionaría automáticamente si, tal como hemos propuesto, modificamos el punto de cesión autonómico a la residencia del heredero (como ya sucede en donaciones),

⁶¹ Como de hecho sucede en Navarra

⁶² Como sucede en Navarra, y en el País Vasco.

de forma que sería indiferente la residencia del causante, y por lo tanto no habría discriminación. Nótese cómo en ningún momento estas medidas afectan a la recaudación del conjunto del Estado (porque los no residentes siguen tributando por obligación real) ni plantea la necesidad de aumentar las cesiones del impuesto, siendo una solución más simple.

Finalmente, constatamos que el dictamen de la comisión también aludiría a la restricción a la circulación de capitales y de establecimiento (en el caso de las reducciones de empresa familiar) que suponen las limitaciones de reducciones a los bienes situados en un territorio, ya que disuaden al causante de establecerse o invertir en otro Estado. Ya hemos visto la ilegalidad de esta práctica en el epígrafe anterior, pero hay que ser conscientes que también hay detrás una vulneración a las normas comunitarias⁶³.

⁶³ Otra posible vulneración del ISD sería las ayudas de estado que supondrían las reducciones por empresa familiar. No entramos a analizar la cuestión porque no tiene relación con la cesión del impuesto.

III. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN BRASIL

1. El impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Constitución brasileña.

1.1 Disposiciones generales

La actual Constitución brasileña es relativamente reciente al ser aprobada en 1988. En lo que nos afecta a este trabajo, hay que decir que a diferencia de la CE 78, la Constitución del Brasil es mucho más detallista en materia tributaria. Así pues, dedica un capítulo de forma exclusiva al sistema tributario nacional (cap I del título VI) que incluye desde el art. 145 hasta el 162. Con carácter previo, hay que indicar que Brasil es un Estado federal compuesto por la Unión federal, los Estados federales (y un distrito federal) y los municipios. La Constitución ya realiza el reparto de la competencia de los tributos, y en cuanto a los impuestos estatales⁶⁴ y municipales, suele establecer unas líneas generales de distribución de competencias para evitar el efecto de la doble imposición, si bien como veremos más adelante, también recurre en ocasiones a la delegación de unas leyes complementarias de desarrollo de la Constitución. De ese modo, podemos decir que la Constitución brasileña del 88 regula directamente cuestiones que en el caso español fueron delegadas a la LOFCA, lo cual hace que sea de vital importancia estudiar la regulación del ordenamiento constitucional sobre el impuesto de sucesiones y donaciones.

En primer lugar, hay que destacar que el art. 146 CF prevé que se deba realizar una ley complementaria que regule con carácter general los conflictos de competencia entre la Unión, los Estados federales y los municipios; los límites constitucionales del poder tributario, y especialmente establecer las normas generales en materia tributaria. Entre esas normas generales, se especifica que debe aparecer la definición de los tributos y los respectivos hechos generadores, bases de cálculo y sujetos pasivos (art. 146 III). Es decir, la Unión tendrá la competencia para determinar los elementos cualitativos de los tributos para garantizar una mínima

⁶⁴ De ahora en adelante, el término estatal se refiere a lo propio de los Estados federados; mientras que el adjetivo federal se refiere a competencias de la Unión.

armonización impositiva, ya que las leyes complementarias⁶⁵ solo las pueden realizar el Congreso de los diputados (con el agravante de que, según el art. 61. II b, en materia tributaria sólo el Presidente puede hacer la proposición de ley), aprobándose por mayoría absoluta (art. 69)⁶⁶. No obstante, hay que decir que todavía no se ha regulado estrictamente esta ley complementaria, de manera que esa función la está ejerciendo el Código Nacional Tributario. El principal problema del CNT es que es anterior a la Constitución, lo que conlleva dos problemas en nuestro caso. En primer lugar, en la Constitución de 1945 no existían las leyes complementarias, de manera que el CNT en realidad es una ley ordinaria. Por eso, al aprobarse la Constitución de 1967, que ya requería de una ley complementaria, se vieron obligados a hacer un acto complementario por el que la Constitución recepcionaba el CNT. Con la Constitución del 88 no ha habido inconveniente en mantener la ficción de considerarlo como ley complementaria, pero teniendo en cuenta que al ser preconstitucional, no serán recepcionadas las disposiciones contrarias a la vigente Constitución. Ello hace que continuamente se discuta sobre la constitucionalidad de los artículos del CNT. Pero para nuestro caso, lo más grave es que, con la anterior Constitución, no existía un impuesto específico de sucesiones y donaciones.

De este modo, se debe buscar la regulación básica del impuesto de sucesiones y donaciones en los impuestos afines que en el anterior sistema tributario gravaban estos hechos imponible. Esto genera muchos problemas de interpretación y lo que ha sucedido al final, es que los Estados federales (que tienen la competencia del impuesto) han regulado con bastante libertad sobre los elementos básicos del tributo. También hay que advertir que el impuesto de sucesiones y donaciones tiene una naturaleza muy distinta en Brasil. Mientras que aquí se considera un impuesto personal y que graba una renta; allí se le considera un impuesto real y que graba una transmisión; por eso tributan por ITCD tanto personas físicas como jurídicas. Una prueba de ello es la denominación del impuesto: "Impuesto sobre Transmisiones mortis causa y donaciones" (en adelante ITCD). Por esto, cuando buscamos el equivalente en el CNT, tenemos solo el impuesto el Impuesto sobre transmisión de bienes inmuebles y de derechos a ellos relativos. Este impuesto sometía a imposición las transmisiones de bienes inmuebles (y sus respectivos derechos) por cualquier título, lo que incluía las sucesiones y donaciones. No hace falta decir, que

⁶⁵ Un equivalente a la Ley Orgánica en España.

⁶⁶ Algunos Estados también tienen leyes complementarias, pero se trata de una categoría especial propia estatal que no hay que confundir con las leyes complementarias previstas en la Constitución.

es muy difícil recoger para el ITCD los artículos de un impuesto que tenía carácter general, por no hablar de que hay un vacío legal en lo que atañe a los bienes muebles⁶⁷. En los posteriores subepígrafes se analizará cómo se han ido recepcionando los respectivos artículos.

Siguiendo con las disposiciones generales, en cuestiones territoriales nos interesa ver que el art. 152 prohíbe diferencias tributarias entre bienes y servicios, de cualquier naturaleza, por razón de procedencia o de destino. Además, el art. 151 III prohíbe a la Unión regular exenciones para impuestos que sean competencia de los Estados federales. Finalmente, es el art. 155 que recoge los impuestos que son competencia de los Estados federales y del distrito federal. Entre ellos encontramos el impuesto sobre transmisiones “mortis causa” y donación, de cualquier bien o derecho (art. 155. I a. El mismo artículo 155, dedica en su párrafo primero cuatro incisos a los puntos de cesión del impuesto y limitaciones de competencias.

1.2 Puntos de conexión del ITCD sin elementos extranjeros

Los incisos I y II del art. 155 CF establecen los puntos de conexión con carácter general. El punto de conexión sobre los bienes inmuebles no ofrece ningún problema de interpretación, pues el primer art. 155 1º I, establece con carácter general que en relación con los bienes inmuebles y sus respectivos derechos, el impuesto será competencia del Estado (o distrito federal) del lugar del bien. Mucho más complejo es el punto de conexión relativo a los bienes muebles. El art. 155 1º II establece que el ITCD compete en los bienes muebles, títulos y créditos, al Estado donde se procesara el inventario o donde tuviera el domicilio el donante. Tenemos pues, dos puntos de conexión distintos dependiendo de si nos encontramos en una sucesión o en una donación. Empezando por las sucesiones, dado que el punto de conexión viene determinado por el lugar donde se realice el proceso hereditario, nos vemos obligados a introducir este concepto. La legislación brasileña exige con carácter obligatorio que se abra un proceso hereditario en las sucesiones para realizar un inventario, en el cual también se comprobará que se hayan pagado los impuestos sobre sucesiones⁶⁸. El art. 96 del Código de Proceso Civil establece que

⁶⁷ Desde la enmienda constitucional de 1965 (que después recogió la Constitución de 1967) hasta la de 1988 solo los bienes inmuebles tributaban por sucesiones y donaciones.

⁶⁸ Hay tres formas: 1) un proceso judicial obligatorio cuando el heredero es un incapaz (art. 982 código de proceso civil), 2) un proceso judicial abreviado en el caso que no haya conflictos entre

el inventario se realizará en el lugar de apertura de la sucesión, que siguiendo el art. 1785 del Código Civil brasileño es el lugar del último domicilio del fallecido (con alguna excepción, como es el caso del cónyuge que viviendo en lugar distinto al causante, muere antes de realizarse el inventario, en cuyo caso su proceso se incorpora al del cónyuge fallecido en primer lugar⁶⁹)

Así, parecería que en realidad estamos ante el mismo punto de conexión para los bienes muebles, el domicilio del causante o donante. Pero no es así exactamente, pues para R. LACAZ MARTINS, no está claro si hay que tener en cuenta el domicilio fiscal o el domicilio civil⁷⁰. En su opinión, mientras que en las donaciones debemos acoger el criterio de domicilio fiscal, ya que es un criterio regulado directamente por los artículos constitucionales relativos a la legislación tributaria; en las sucesiones debemos acogernos al domicilio civil pues la remisión a éste se hace indirectamente mediante la legislación civil (el Código Civil y el Código de Proceso Civil), no teniendo ningún sentido distorsionar el lugar natural de realización del proceso de inventario, que es el criterio exacto que ha establecido el contribuyente. Las diferencias entre ambos domicilios son considerables. Mientras que el domicilio civil, según el art. 70 del Código civil es el lugar donde se establezca la residencia con ánimo definitivo, el domicilio fiscal puede ser escogido por el contribuyente. No obstante, el art. 127 del CNT limita la elección del domicilio fiscal a las condiciones que establezca la ley aplicable estatal. También añade que a falta de elección, en las personas físicas el domicilio será la residencia habitual, y en caso que sea incierto, el centro habitual de su actividad (en las personas jurídicas privadas el establecimiento que origine el hecho imponible). Si no fuera posible determinarlo así, entonces sería el lugar de los bienes o el lugar del acto generadores de la obligación. Sin embargo, hay que destacar una cláusula antielusión del mismo art. 127 CNT para los casos que la autoridad administrativa considere que la elección del domicilio imposibilita la recaudación o fiscalización del tributo, en cuyo caso podrá recusar la elección y considerar como domicilio el lugar de los bienes o el de la realización del hecho que causa la obligación. Está claro que se trata una disposición que puede utilizar fácilmente la hacienda estatal brasileña, pero en cuyo caso observamos que es un criterio de domicilio que sigue siendo distinto al del

herederos (art. 1031 CPC) 3) o mediante escritura pública si no hay conflicto por la herencia y todos los herederos están asistidos por abogado (art. 982 CPC).

⁶⁹ Rodrigues, S. *Directo Civi*, Saraiva, 1986, p.22.

⁷⁰ Lacaz Martins, R., *Tributação das heranças e doações*, Universidade de Sao Paulo, 1998, p. 167.

código civil. LACAZ MARTINS⁷¹ recomienda que los Estados regulen en sus respectivas leyes los criterios del domicilio (algo que ya veremos que no todos hacen), para evitar la práctica elusiva que supone poder escoger el domicilio fiscal, a lo que añadiríamos nosotros la inseguridad jurídica que supone la posibilidad de que sea revocado por la hacienda de los Estados federales.

1.3 Puntos de conexión del ITCD con elementos extranjeros

El mismo artículo 155 CF, dedica su tercer inciso a la competencia del impuesto en los casos en que intervenga un elemento de extranjería. Sin embargo, a diferencia de los casos anteriores no regula dicha situación, sino que lo delega a una ley complementaria. Así, el art. 155, 1º III indica que una ley complementaria regulará la competencia en dos casos:

- a) cuando el donante tuviera su residencia o domicilio en el extranjero
- b) cuando el causante poseía bienes, tenía la residencia o se había abierto el proceso de inventario en el extranjero.

No obstante, con carácter previo hay que analizar a qué tipo de bienes afecta este inciso. Está claro que se trata de una excepción al inciso II relativo a los bienes muebles, ya que estos se acogían al criterio de la residencia. ¿Pero qué ocurre con los bienes inmuebles? Con la regla de los bienes inmuebles, el criterio no es el de residencia, sino el de situación del bien, con lo que a primera vista no queda claro cuál prevalece. GANDRA MARTINS expone que un examen detenido del art. 155 nos lleva a la conclusión que el inciso III introduce una doble competencia diferenciada en los casos que prevé, y que se ha de entender como un todo⁷². De esta forma, se apartaría del criterio seguido en las anteriores constituciones (1934, 1937, 1946 y 1967/1969). LACAZ MARTINS añade que, siendo eso cierto, es un error haber postergado la competencia en esta situación para los bienes inmuebles, pues la coherencia indica que la ley complementaria debería adoptar igualmente el criterio el lugar del bien, con lo que nos encontramos en una situación en precario⁷³. Decimos que es una situación precaria porque en este caso, Brasil tampoco ha

⁷¹ *Ibid*, p. 169.

⁷² Gandra Martins, I., *Comentários à Constituição do Brasil*, v6, tI, Saraiva, 1990, p.379 y 380.

⁷³ Lacaz Martins, R., *Tributação das heranças e doações*, Universidade de Sao Paulo, 1998, p. 175.

regulado todavía la ley complementaria que exige el art.155 inc III. Aunque, por otro lado, nos encontramos con que el CNT, sí establece la competencia en bienes inmuebles para el Estado en el que estén situados en el caso de sucesiones abiertas en el extranjero, ¿Pero qué ocurre con las donaciones y los bienes muebles?

En cualquier caso, debe estudiarse el ámbito que abarca el inciso III del art. 155. Para las donaciones, únicamente se mencionan los casos en los que el donante tenga la residencia en el extranjero. Evidentemente, para que Brasil pueda someter a tributación este caso, debe haber alguna conexión con el país, de forma que o el bien donado esté situado en Brasil o el donatario sea residente en este país. Por eso, la ley complementaria tiene dos opciones básicas: residencia del donatario y cuando este sea extranjero el lugar del bien; o bien el lugar del bien y cuando esté situado en el extranjero la residencia del donatario. No obstante, puede haber múltiples opciones más complejas; de hecho algunos Estados federales que han regulado esta competencia por su cuenta, a falta de la existencia de la ley complementaria, han seguido un criterio que distingue según bienes tangibles e intangibles (volveremos sobre ello al analizar las legislaciones estatales). A ello, podría añadirse la posibilidad de impedir la competencia en alguna de las situaciones, quedando exenta en la práctica. En las sucesiones se nos abre un tercer elemento, la realización del proceso de inventario, que multiplica las posibilidades de la ley complementaria.

Decíamos antes que algunos Estados han regulado sobre la materia reservada a la ley complementaria ante la inexistencia de ésta. Volveremos a ello cuando analicemos las legislaciones concretas, pero hemos de discutir en este apartado sobre la posible inconstitucionalidad de esta práctica. Decimos “posible” porque el Supremo Tribunal Federal no se ha pronunciado al respecto, pero parte de la doctrina^{74 75} (cuya opinión consideramos acertada) propugna la inconstitucionalidad de la regulación de las normas estatales sobre la asunción de competencias previstas en el art. 155, 1º inc. III. La Constitución delega en una ley complementaria, realizando una reserva de ley. Es un caso distinto al de la recepción de la CF del Código Nacional Tributario a falta de una ley complementaria que regule las bases de los impuestos, pues sigue tratándose de una ley general para toda la unión y por las circunstancias de la anterior constitución, pudo admitirse

⁷⁴ Lacaz Martins, R., *Tributação das heranças e doações*, Universidade de Sao Paulo, 1998, p. 178.

⁷⁵ Custodio, A. J. F. *A competência para o imposto sobre transmissão de bens e a legislação paulista*, Jus navigandi, 2009. <http://jus.uol.com.br/revista/texto/12202/a-competencia-para-o-imposto-sobre-transmissao-de-bens-e-a-legislacao-paulista>

la ficción de elevarla a categoría de ley complementaria. En este caso, la ficción es imposible porque son normativas posteriores, y además hay el problema de que al dejar esta materia en manos de los legisladores estatales, habría numerosos casos de doble tributación (incluso más, ya que hemos visto las múltiples posibilidades), en una situación con probables no residentes que tienen un menor conocimiento de la normativa brasileña. Además, el Supremo Tribunal Federal, sí se ha posicionado en una materia análoga al haber declarado la inconstitucionalidad de las leyes estatales que crearon un adicional al impuesto de la renta estatal (prevista en el art. 155 CF) por generar conflictos legislativos entre Estados, debido a una falta de competencia legislativa plena en ausencia de la ley complementaria nacional del art. 146 que regule las bases de tales adicionales⁷⁶. Muy recientemente (6-6-2011), el Órgano Especial del Tribunal de Justicia de Sao Paulo (TJ-SP) ha declarado la inconstitucionalidad de la apropiación por los Estados de la competencia sobre sucesiones con elementos extranjeros a falta de la ley complementaria. El Estado de Sao Paulo ha recurrido la decisión ante el Supremo Tribunal Federal, de manera que en un futuro tendremos una respuesta explícita al conflicto⁷⁷.

1.4 Límites al tipo impositivo del ITCD

El cuarto y último inciso del primer párrafo del art. 155 CF dispone que el tipo máximo del impuesto será fijado por el Senado Federal. Se trata de una medida que busca la armonización legislativa estatal y, por lo tanto, al tener consecuencias en las normativas regionales, la Constitución delega esa decisión en el Senado, que es la cámara territorial⁷⁸. En base a esa atribución constitucional, el Senado dictó la Resolución num. 9, de 5 de mayo de 1992, estableciendo un tipo máximo del 8% tanto para sucesiones como para donaciones. La norma entró en vigor a partir del 1

⁷⁶ “Os Estados e o Distrito Federal só podem instituir tributos, independentemente da Lei Complementar nacional tributária a que alude o artigo 146 da Constituição Federal, com relação a tributos autônomos, de sua competência, e tributos esses que não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na própria União.” (RE 136/215, publicado no Diário da Justiça de 16.4.1993). En el mismo sentido: RE 150.419, 151.50, 151.411, 151.612, 151.657, 151.726, 152.56, 152.298, 152.438, 152.756 e 153.73.

⁷⁷ <https://conteudoclipingmp.planejamento.gov.br/cadastros/noticias/2011/6/6/tj-sp-veda-itcmd-sobre-partilha-de-bens-no-exterior/>

⁷⁸ Los miembros del Senado se eligen por sistema mayoritario para un mandato de 8 años. Cada Estado elige a tres miembros y se renueva cada cuatro años, en uno y dos tercios respectivamente (art. 46 CF).

de enero de 1992, debido a que se aprobó con efectos retroactivos⁷⁹. En relación con el aspecto temporal, GANDRA MARTINS dice que entre 1988 y 1992 ya estuvo en vigor un límite del 4% previsto en la Resolución 99/1981 aprobada bajo el mandato de la Constitución del 67/69 (por lo tanto solo válida respecto bienes inmuebles) ya que dicha resolución habría sido recepcionada por la CF del 88⁸⁰.

No se trata de un tipo alto, en sintonía con el punto de vista que defendíamos en la justificación del impuesto. Sin embargo, recordamos que no es suficiente valorar el tipo máximo, también hay que atender a bonificaciones y reducciones que pueden regular los Estados en concreto. También hemos de advertir que en Brasil la presión fiscal es más baja que en España, pero ni mucho menos hablamos de un paraíso fiscal, ya que, por ejemplo, su impuesto de la renta grava los rendimientos del trabajo con un tipo máximo del 27,5%. No obstante, nótese cómo el límite del 8% es general, de forma que es aplicable tanto a los parientes más cercanos como a los que no tenían ningún vínculo familiar con el causante. Uno de los aspectos relativos al art. 155, 1º, IV CF que más comentarios genera en la doctrina es el hecho de que no se exija una forma exacta en la decisión del Senado. Se trata de un caso particular, ya que en otros impuestos, como el ICMS (impuesto sobre circulación de mercancías), sí se indica que el límite se fijará por resolución y a iniciativa del Presidente o un tercio del Senado, decidiéndose por mayoría absoluta. Igualmente, en la anterior Constitución de 1967/69 se indicaba que el límite en el impuesto de transmisiones de bienes inmuebles (que incluía las sucesiones y donaciones) se haría por resolución del Senado.

Observando la regulación de la resolución del Senado 9/92, llama la atención un segundo artículo (en el primero se fija el límite y los efectos retroactivos) que dice: “los tipos de los impuestos, fijados en la ley estatal, podrán ser progresivos en función de la porción recibida por el heredero”. Para SILVA⁸¹ y BALEEIRO⁸², la Constitución también permite que al fijar el tipo máximo, se determine un método de cálculo progresivo (fijando tipos máximos por tramos). Dicho esto, el artículo segundo de la Resolución 9/92 contribuye a más confusiones. En primer lugar parece que se trata de una simple permisión (o incluso una recomendación), pero también puede entenderse que prohíbe la progresividad del impuesto en base a

⁷⁹ Igual sucedió con la bonificación del 99% en sucesiones por la Ley 3/2011 de Cataluña.

⁸⁰ Gandra Martins, I., *Comentários à Constituição do Brasil*, v6, t1, Saraiva, 1990, p.388. Además, posteriormente, encontramos la RE 424.368 que avala esta postura.

⁸¹ Silva, J.A, *Curso de direito positivo*, Revista dos Tribunais, 1990, p.604.

⁸² Baleeiro, A. *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 1990, p. 174

critérios distintos del de la porción recibida (como en los casos de patrimonio preexistente). En segundo lugar, el artículo habla solo de lo recibido por el heredero, lo cual hace pensar que entonces estaría prohibido en las donaciones. Sin embargo, estamos con LACAZ MARTINS⁸³ cuando defiende que este artículo no tiene ningún efecto vinculante, ya que el inciso IV del párrafo 1º del art. 155 CF habla de un tipo máximo en el sentido de establecer un techo. Ello se debe a que si precisamente la Constitución habilita al Senado para ello, es para conseguir una mínima armonización, sin que ello comporte que el Estado pueda entrar a regular los elementos cuantitativos del Impuesto. El mismo autor advierte que no nos ha de confundir la literalidad del inciso IV al hablar de tipos máximo (en plural), ya que ese plural se habría empleado aludiendo a las posibilidades de los anteriores incisos; es decir, para que el Senado pudiera haber dispuesto de tipos máximos distintos según se tratara de sucesiones, donaciones, bienes inmuebles, para no residentes, etc. En cualquier caso, observamos cómo las argumentaciones de los autores que defiende la facultad de la resolución de fijar tipos máximos por tramos, no ampara la regulación del artículo segundo de la resolución, en tanto que ello no habilita a excluir el grado de parentesco o patrimonio preexistente como criterio de progresividad.

Además, también es muy discutible la constitucionalidad de regular un tipo progresivo en el ITCD. La CF se pronuncia en varios casos sobre la posibilidad de que ciertos impuestos sean progresivos. Así el art. 153 obliga a que el impuesto sobre la renta sea progresivo; y respecto el Impuesto sobre la Propiedad Territorial Urbana establece la posibilidad de ser progresivo. Por esto, ante la falta de previsión de progresividad para el ITCD, se interpreta que la Constitución no habilita para su progresividad⁸⁴. Hay que decir que también se acepta la posibilidad de una progresividad genérica en base al art. 145 CF que establece que los impuestos personales se regulen en atención a la capacidad económica, siguiendo criterios como el patrimonio o los rendimientos del contribuyente. Pero no olvidemos que este artículo se limita a los impuestos personales (por eso tiene sentido que en el impuesto sobre la renta se exija la progresividad, y en cambio, que en el impuesto sobre la propiedad urbana, que es real, se hable de posibilidad, ya que sin esta disposición especial no le alcanza la habilitación del art. 145), mientras que en los impuestos reales la capacidad económica se manifestaría proporcionalmente al valor

⁸³ Lacaz Martins, R., *Tributação das heranças e doações*, Universidade de Sao Paulo, 1998, p. 181.

⁸⁴ Gandra Martins, I., *Comentários à Constituição do Brasil, v6, t1*, Saraiva, 1990, p. 388.

del bien. Así lo ha entendido el Supremo Tribunal Federal, el cual declaró la inconstitucionalidad de una ley del municipio de Sao Paulo que fijó unos tipos proporcionales en el ITBI (el Impuesto sobre Transmisiones Onerosas de Bienes inmuebles del que se separó el ITCD tras la CF del 88) por ser este un impuesto real⁸⁵. De hecho, si la Constitución admite la posibilidad que el IPTU sea progresivo, es por la enmienda constitucional num. 29/2000, (sobre la que EDUARDO SCHOUERI se muestra crítico al desvirtuar el principio de capacidad económica⁸⁶), ya que con anterioridad el Supremo Tribunal Federal había declarado la incompatibilidad de la progresividad en un impuesto real⁸⁷. No olvidemos que en Brasil el ITCD se ha considerado como un impuesto de carácter real sobre las transmisiones. En el correspondiente epígrafe veremos qué tipos han establecido los Estados Federales, pudiendo avanzar que la mayoría se ha decantado por unos tipos proporcionales.

1.5 Recepciones del Código Nacional tributario por la Constitución federal

Ya hemos visto antes cómo, a falta de la existencia de la ley complementaria prevista en el art. 146 CF, el Código Nacional Tributario (el cual se aprobó en el periodo de la Constitución de 1946 con las enmiendas de 1965) ha suplido su función, aun siendo una ley ordinaria (lo cual no quiere decir que todas las reformas a las que se ha sometido hayan debido ser mediante ley complementaria⁸⁸). Sin embargo, no todos sus artículos serán constitucionales, sino que deben pasar e filtro de la recepción por la Constitución Federal de 1988. El CNT se convierte en un instrumento básico en la coordinación de los impuestos ya que en principio se encargaría de regular las cuestiones básicas de los elementos cualitativos.

En el caso particular del ITCD, tenemos el agravante de que no existía como tal dicho impuesto en el momento de aprobación del CNT. La figura más similar, y de la que se escindió el ITCD y el ITBI, era el impuesto sobre las transmisiones de bienes inmuebles, por cualquier título (regulado entre el art. 35 y 42). Esto ya nos presenta

⁸⁵ RE 234.105. Para más información:

http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8279

⁸⁶ Eduardo Schoueri, L., *Directo tributário*, Saraiva, 2011, p. 359

⁸⁷ RE 153.771-o-MG.

⁸⁸ Sorprende que habiéndose reformado el CNT mediante leyes complementarias, no se hubiera decidido directamente por crear una norma complementaria independiente, y actualizada en materia del Impuesto del ITCD.

la primera gran deficiencia del CNT, y es que al no estar prevista la transmisión de bienes muebles, los artículos recepcionados por la Constitución, únicamente tendrán validez en las sucesiones y donaciones de bienes inmuebles, con lo que los Estados federales se encuentran en estos momentos con un gran margen de libertad en relación a estos bienes. Al respecto hay que añadir que se ha de interpretar como un todo el CNT, de manera que aunque un artículo en concreto no se pronuncie sobre si afecta únicamente a los bienes inmuebles o no (como el art.38 que dice que la base de cálculo se hará conforme al valor real de los bienes, sin especificar), hay que considerar que está limitado solo a los bienes regulados en el impuesto.

Respecto a los bienes inmuebles, el art. 35 extiende el concepto también a los derechos relativos a bienes inmuebles, e incluye en el hecho imponible no sólo la transmisión de la propiedad, sino también del dominio útil. La excepción sería los derechos reales de garantía, exentos por el art. 35.II (al respecto, opinamos que dicha exención no sería constitucional, y por lo tanto no recepcionada por la CF, en tanto que el art. 151, prohíbe que la Unión regule exenciones en impuestos estatales; la única alternativa que encontramos sería pensar que no se trata de una exención, sino de un supuesto de no sujeción, lo cual es difícil de defender). Una de las cuestiones que se echan en falta es la elección del principio de herencia líquida (tributarían por el valor de los bienes, excluidas las deudas y cargas) o de la tributación sobre el valor bruto de los bienes. El Tribunal Federal Supremo, aceptó la posibilidad de deducción en la base de los gastos funerarios (RE 109/416), pero lo hizo defendiendo una naturaleza personal del impuesto, cuando ya hemos visto que el ITCD está configurado como impuesto real. Ello hace que el debate siga abierto. Ricardo LACAZ⁸⁹ amplía la confusión al art. 38, el cual establece que la base del cálculo del impuesto es el valor “*venal*” (en portugués) de los bienes. Decimos que sigue siendo confuso, porque, como indica el autor, “*venal*” sería el equivalente a valor comercial. En su opinión, si se entiende “valor venal” por real, debemos apoyar el principio de herencia bruta; pero si entendemos valor comercial en sentido estricto, hay que tener en cuenta que hay que restar a un activo los pasivos (del mismo modo que no venderemos al mismo precio una casa hipotecada de una libre de gravámenes). En definitiva, los términos del CNT son suficientemente confusos como para que las legislaciones estatales puedan adoptar uno u otro principio, ya que ellas se encargarán de apurar el criterio de cálculo del valor “*venal*”.

⁸⁹ Lacaz Martins, R., *Tributação das heranças e doações*, Universidade de Sao Paulo, 1998, p. 188.

Siguiendo en la línea anterior, el CNT guarda silencio sobre el devengo del impuesto, lo cual también afecta al art. 38, porque se ha de concretar el valor de los bienes en un momento preciso. Al silencio del CNT, no le ayuda tampoco la jurisprudencia del Tribunal Federal Supremo, ya que está es contradictoria⁹⁰. Por otro lado, el art. 35. IV sí que es muy claro al defender el ITCD como un impuesto sobre las cuotas individuales (igual que España) y no sobre la herencia global. También merece destacar el art. 39, que recuerda que el tipo no puede ser superior al límite fijado por el Senado, y que éste tendrá en cuenta un tipo reducido para las transmisiones que atiendan a la política nacional de vivienda. Se trata de una recomendación al Senado, que en la Resolución 9/92 no tuvo en cuenta. Finalmente, el art. 42 CNT insiste en que la competencia del impuesto será para el Estado federal en el que se encuentre el bien inmueble y establece que también se aplicará esta norma en el caso de sucesiones abiertas en el extranjero, lo que ofrece muchas dudas sobre si esta previsión se extiende a las donaciones en las que el donante resida en el extranjero.

2. El ITCD en las legislaciones estatales

Del mismo modo que al estudiar el ISD en España no hemos comentado con detalle las 17 normas autonómicas, sino que hemos analizado los puntos más relevantes para nuestro estudio, en el caso brasileño no puede ser menos, ya que tenemos 26⁹¹ Estados federales y un Distrito federal que, a diferencia del caso español, también tienen competencia normativa sobre elementos cualitativos del impuesto. Por eso, acotaremos el ámbito de estudio a la competencia, los elementos cuantitativos más relevantes, y a los aspectos cualitativos del impuesto que puedan ser contrarios a la Constitución o sobre los que el CNT no se ha pronunciado. De ese modo, no entraremos ni en la gestión del impuesto, ni el régimen de responsabilidades ni el régimen sancionador.

⁹⁰ Mientras la sùmula 113 del tribuna Supremo federal apoyó la valoración en la fecha de la evaluación de los bienes en el inventario, en sentido contrario la RE 15.071 optó por la fecha de transmisión de los bienes.

⁹¹ Sao Paulo 10.705/2000; Río de Janeiro 1.427/89; Acre 112/02; Amapá 400/97; Amazonas 19/97; Piauí 4.261/89; Río Grande do Norte 5.887/89; Roraima 59/93; Sergipe 2.704/89; Distrito federal 3.804/06; Espírito Santo 4.215/89; Maranhao 7.799; Mato Grosso do Sul 1.810/97; Minas Gerais 14.941/03; Pará 5.529/89; Paraíba 5.123/89; Paraná 8.927/88; Alagoas 5.077/89; Bahía 4.826/89; Ceará 13.41703; Goias 11.651/91; Mato grosso 7.850/02; Pernambuco 5.529/89; Río Grande do Sul 8.821/89; Rondônia 959/00; Santa Catarina 13.136/04; Tocantins 1.287/01.

2.1 La competencia en las legislaciones estatales

En cuanto a las competencias asumidas por los Estados, la teoría dice que simplemente deberían limitarse a reproducir las directrices constitucionales sobre las que ya hemos dedicado un apartado. Así, recordamos que sería inconstitucional que los Estados asumieran competencias respecto sucesiones y donaciones con elementos de extranjería (donante residente en el extranjero, proceso abierto en el exterior, causante residente o poseedor de bienes en el extranjero). Pero en la mayoría de los casos no es así. Casi todos los Estados han regulado sobre la materia, y lo que es peor, con sistemas diferentes que fácilmente pueden llevar hasta una doble imposición (incluso triple) interestatal. Los casos en que se ha respetado el marco dibujado por la Constitución son los Estados de Sergipe, Mato Grosso do Sul, Roraima, Ceará, Alagoas, Paraíba y Río Grande do Norte⁹². En Ceará y Roraima no se especifica el punto de conexión en donaciones, a pesar de dejar claro que están sujetas, pero teniendo en cuenta que en sucesiones se adaptan al sistema constitucional, pensamos que en las donaciones está implícito el mismo criterio.

En los demás casos, los modelos se alejan del sistema constitucional. Vamos a analizar lo que sucede con los bienes muebles, ya que en bienes inmuebles sí que hay coincidencia en que se sujetará a tributación si está situado en el Estado (haya elementos extranjeros o no). Sao Paulo fue la primera en aprovechar el vacío legal de la ley complementaria para asumir por su cuenta las competencias reservadas y ha adoptado un sistema muy particular (al igual que Mato Grosso que ha copiado el modelo). La ley pauliana distingue entre bienes muebles corpóreos e incorpóreos⁹³, de forma que asumirá la competencia de las sucesiones y donaciones de bienes corpóreos que estén situados en su Estado y cuando, estando en el extranjero, el heredero o donatario tuviera el domicilio en Sao Paulo. Respecto a los bienes incorpóreos, cuando la transferencia se realice en el Estado o cuando, habiéndose realizado en el extranjero, el beneficiario tuviera su domicilio en el Estado.

⁹² Paraíba, Alagoas y Río Grande do Norte, incluso prevén explícitamente que en casos con elementos extranjeros se asumirá conforme la creación de una ley complementaria

⁹³ Se intuye que los bienes incorpóreos son los recogidos en el art. 3 de la ley pauliana: títulos representativos del patrimonio o capital de sociedades, créditos de cualquier naturaleza, depósitos y cualquier bien incorpóreo en general (derechos de propiedad intelectual e industrial).

No obstante, el modelo más habitual, y que muchos Estados han acogido desde 2009, es el seguido por Río de Janeiro, Acre, Minas Gerais, Paraná, Bahía, Rondonia, Pernambuco, Amapá, Piauí, Goiania y Río Grande do Sul. El modelo consiste en asumir la competencia de las donaciones cuando el donatario reside en el Estado y el donante en el extranjero; y las sucesiones en que el causahabiente reside en el Estado y o bien el causante poseía bienes en el extranjero, o bien residía en el extranjero, o bien el proceso de inventario se abrió en el extranjero. Al respecto, hay algunas variantes como la de Espírito Santo que no incluye el supuesto de que el causante poseyese bienes en el extranjero, el caso del Distrito Federal, que además de lo anterior, tampoco incluye casos en que el proceso se abre en el extranjero; y el caso de Tocantins y de Maranhao que solamente incluyen donaciones de bienes muebles si el donante reside en el extranjero y el donatario en el Estado. En cualquier caso, la lógica y el esquema de estos Estados es muy parecida. Es necesario destacar que en los casos anteriores, algunos Estados como Río de Janeiro o Río Grande do Sul, se especifica que se asumen las competencias, aun cuando el proceso de inventario se realizará en Brasil, situación en la que siempre se generará una doble imposición (excepto los casos que se respeta el sistema constitucional).

Entre los Estados más singulares, el sistema más conflictivo es el de Pará. Ello se debe a que además de asumir sus competencias de acuerdo con la CF, también asume todas las sucesiones y donaciones en que los bienes transmitidos estén en Pará, aunque el proceso fuera en el interior o el donante fuera de otro Estado brasileño. Decimos que es el peor caso, porque a diferencia de Sao Paulo (con lo bienes corpóreos) o Río de Janeiro (en casos de causante residente en el extranjero) esta norma se aplica aunque todos los elementos fueran nacionales, con lo que no solo se vulnera el inc. III del art. 155 CF, sino también el 155. inc. II. Otro caso particular es el de Santa Catarina, que siguiendo el modelo más habitual, añade también los casos en que siendo las dos partes no residentes, el acto que genera la transmisión se realiza en Santa Catarina. El Estado de Amazonas es un caso particular porque a pesar de que también se ciñe a las normas constitucionales, añade en su articulado que sus puntos de conexión se aplicarán aunque haya los elementos extranjeros previstos en el art. 15 inc III CF. Este sistema, aun excediéndose de las competencias que puede asumir, si se adoptará por todos los Estados, como mínimo no habría ningún problema de doble tributación.

2.2 Los elementos cualitativos en las legislaciones estatales

Al haber normativas estatales con un gran margen para legislar sobre los elementos cualitativos por las deficiencias del CNT en la materia, nos encontramos con una gran variedad de definiciones del hecho imponible o exenciones, pero que siguen patrones comunes. Así, mientras unos Estados se remiten a los conceptos del Código civil, otros recogen varios supuestos. Unos de los más comunes es el de sujetar las sucesiones y donaciones aunque tengan condiciones suspensivas o las renunciadas a favor de una persona en particular. No obstante, si hay diferencias respecto la sujeción de los derechos reales de garantía (exentos por el CNT, pero que opinábamos que era inconstitucional dicha exención). De modo que mientras Acre y Panamá los incluyen, Río Grande do norte y Piauí no los sujetan. Sorprende también encontrar alguna pequeña diferencia en los sujetos pasivos, pues para los casos en que el donatario no es residente, los Estados de río grande do norte y Mato grosso consideran sujeto pasivo al donante. No obstante, hay que tener en cuenta que en esta situación los demás Estados consideran al donante responsable solidario.

En lo que atañe a las exenciones, en consonancia con los tipos bajos y la inexistencia de reducciones, era normal prever que serían poco significativas. Muchos Estados prevén la no sujeción para partidos políticos, sindicatos, asociaciones educativas sin ánimo de lucro, templos de culto y administraciones públicas, pero en verdad, estos privilegios están dictados directamente por la CF con carácter general. Además, suelen ser muy habituales las exenciones de inmuebles afectos a políticas de reforma agraria (Paraná, Bahia, Mato grosso, Rondonia, Tocantins) y donaciones de viviendas por el Estado en las políticas habitacionales de los Estados (Sao Paulo, Río de Janeiro, Sergipe, Distrito federal, Amazonas, mato grosso, Tocantins y Pernambuco). Siguiendo en materia inmobiliaria, casi todos los Estados declaran exentas las transmisiones de bienes inmuebles que se destinen a vivienda del beneficiario, pero en la mayoría de los casos suelen limitarse a inmuebles de escaso valor, o bajo condición de que el beneficiario no disponga de otros bienes inmuebles, o que sea el único bien a repartir en la herencia o combinaciones de dichas situaciones⁹⁴. A estos supuestos debemos añadir algunos casos concretos (Pará, Río Grande do Sul, Amapá y Bahía) que añaden requisitos de grado de parentesco. Finalmente, algunos Estados reconocen la exención de

⁹⁴ Sao Paulo, Santa Catarina, Acre, Amazonas, Tocantins, Espirito Santo, Goias, Piauí, Minas Gerais, Río Grande do Norte, Paraná, Ceará, Mato grosso do Sul y Maranhao.

terrenos rurales que no ultrapasen un determinado volumen de hectáreas⁹⁵. Sin embargo, hay otra limitación muy extendida de dudosa constitucionalidad al afectar al principio de igualdad; se trata de la exención limitada a los funcionarios públicos de la administración estatal que tienen Roraima (también la extiende a transmisiones para empleados propios), Sergipe (la extiende a los funcionarios de sus municipios), Paraíba, Bahía y Pernambuco. El segundo tipo de exenciones más extendidas son las de carácter general cuando el patrimonio transmitido no exceda unas cantidades concretas (que suelen ser también bastante bajas)⁹⁶. También es bastante común la exención del ajuar doméstico, (al contrario de España, donde aplicamos una presunción del 3% de la base)⁹⁷ y la consolidación del dominio⁹⁸. A partir de aquí, encontramos exenciones más particulares como la remuneración del albacea que sea inferior a un veintena parte de la herencia (Santa Catarina, Goias), los depósitos bancarios hasta ciertos límites (Sao Paulo) o incluso donaciones relacionadas con la Copa Confederaciones de 2014 y el Mundial de 2014 que se juegan en Brasil (Río Grande do Sul).

Además de las exenciones, vimos como el CNT no se pronunciaba sobre si regía el principio de herencia líquida o si se tributaba por el montante total sin la deducción de deudas. Este hecho ha favorecido aun más la dispersión normativa. La mayoría de Estados tampoco se pronuncian en sus legislaciones (lo cual en teoría dejaría la puerta abierta a la deducción de deudas, ya que vimos que tenía el respaldo de la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal). En concreto, Acre, Distrito Federal (que también añade la deducción de los gastos de abogado por el proceso de inventario obligatorio) si contemplan expresamente la deducción de deudas. En el lado contrario, tenemos Sao Paulo, Pará y Piauí que impiden la deducción. El Estado de Goias también prohíbe la deducción de deudas, pero hace una excepción con las deudas del art. 1.569 CC (de 1916) como gastos del proceso de inventario, por el funeral, por manutención del fallecido en el último trimestre, créditos debidos a hacienda del fallecido en el último año, etc. Siguiendo con la dispersión de normativa por la falta de una ley complementaria, también ha habido diferentes opciones en el devengo del impuesto, clave para determinar el criterio temporal para la valoración

⁹⁵ Acre, Espirito santo, Pará, Paraíba, Ceará, Goias, Pernambuco, Piauí, Maranhao.

⁹⁶ Río de Janeiro (destacar que tiene un límite xento anual para las donaciones), Roraina, Distrito federal, Mato grosso do Sul, Minas Gerais, Paríba, Mato grosso, Santa Catarina, Pernambuco (solo bienes muebles), Piauí y Río Grande do Sul (solamente para sucesiones intestadas)

⁹⁷ Acre, Espirito santo, Mians Gerais, Pará, Paraná, Amazonas, Río Grande do Sul, Tocantins, Piauí

⁹⁸ Acre, Mato grosso, Río de Janeiro, entre otros

de los bienes (algo importante en países que tienen una alta inflación como ha sido el caso histórico del Brasil). Lo más habitual es considerar el momento de la apertura de la sucesión (es decir de la muerte del causante) o transmisión del bien⁹⁹, pero también hay Estados que fijan el criterio temporal en el momento de la evaluación en el inventario (Amazonas y Amapá, entre otros). Alagoas y Mato Grosso del Sur constituyen casos singulares al fijar el devengo en las sucesiones en el primer día del mes posterior al fallecimiento y en donaciones al primer día del año civil en que el donante recibe el bien¹⁰⁰.

En cuanto a los cálculos de la base, algunos Estados han optado por fijar criterios de valoración para los usufructos, que se mueven principalmente entre un tercio del valor del bien¹⁰¹ y la mitad del bien¹⁰², con la excepción del distrito federal que lo valora en un 70%. Los Estados determinan criterios de evaluación, siendo uno muy utilizado el que imposibilita que la valoración de inmuebles sea inferior a la prevista en IPTU (el Impuesto sobre la Propiedad Predial y Urbana)¹⁰³, y en la misma línea, el Estado de Paraíba impide que los bienes usados se valoren en cantidad inferior al 5% de su valor original. En cuanto al domicilio, solamente tres Estados hacen alguna previsión. Distrito Federal y Maranhao únicamente disponen que en caso de haber más de domicilio fiscal, se considerará el del centro habitual de ocupación; mientras que Rondonia establece que en caso de haber varios domicilios fiscales, se tendrá en cuenta el lugar de residencia que coincida con el centro de actividades habitual, y en caso de no ser suficiente, el lugar donde se declaró por el último periodo en el impuesto de la renta.

2.3 Los elementos cuantitativos en las legislaciones estatales

En lo que se refiere a los elementos cuantitativos, únicamente podemos hablar en profundidad de tipos impositivos, ya que no se prevén ni deducciones ni reducciones¹⁰⁴, lo cual no es tan sorprendente si atendemos a lo bajos que son los

⁹⁹ Roraima, Distrito federal, Espírito Santo, Ceará, São Paulo y Piauí.

¹⁰⁰ En donaciones, Alagoas solo aplica este criterio con carácter subsidiario en caso de desconocer la fecha exacta.

¹⁰¹ Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pernambuco y Acre (30%).

¹⁰² Río de Janeiro, Espírito Santo, Paraná, Rondonia, Santa Catarina, Goiás.

¹⁰³ Río de Janeiro, Minas Gerais, Paraná, Mato Grosso, Pernambuco, Rondonia.

¹⁰⁴ La única excepción es Río de Janeiro, con una pequeña reducción para el caso que no se recurra la valoración en el inventario.

tipos. No obstante, casi todos los Estados desarrollan un sistema de exenciones, especialmente en política de viviendas que limitadas por el valor de los bienes, pero al tratarse de exenciones, las hemos tratado en el subepígrafe relativo a aspectos cualitativos del impuesto. La mayoría de los Estados ha optado por un único tipo proporcional para todos los supuestos y en unas cantidades considerablemente más bajas del límite del 8% regulado en la resolución 9/92. Las legislaciones que se adaptan a este patrón de comportamiento son en orden ascendente: Amazonas (2%), Río Grande do Norte (3%), Roraima (4%), Sergipe (4%), Piauí (4%), Distrito federal (4%), Espírito Santo (4%), Sao Paulo (4%), Goiania (4%), Río de Janeiro (4%), Pará (4%), Paraná (4%), y Minas Gerais (5%). Además, hay otros Estados que tienen diferentes tipos, pero en que igualmente hablamos de tipos proporcionales y de baja cantidad. Así, en Río Grande do Sul y Amapá tributan la sucesiones al 4% y las donaciones al 3%, mientras que en Pernambuco tributan al 5% y 2% respectivamente, y Acre y Mato Grosso do Sul utilizan el tipo del 4% para las sucesiones, y un tipo reducido del 2% para las donaciones. Alagoas también tiene un tipo general del 4% y un reducido del 2%, pero que aplica solo para parientes consanguíneos hasta segundo grado (siendo el único Estado que gradúa el impuesto según el parentesco, manteniendo el tipo proporcional). Maranhao, tributa al 4%, pero las donaciones y los usufructos al 2%. Además, entre los Estados que tienen tipos progresivos, y que veremos más adelante, también hay varios casos que el tipo máximo es del 4%.

En el otro extremo, tenemos el Estado de Paraíba, en cuya legislación se determina que el tipo será equivalente al máximo fijado por el Senado (todo lo contrario de Estados como Pará, que establece que si el senado bajara el límite por debajo del tipo fijado en la norma, este bajará automáticamente). Es por esto, que Paraíba es el único Estado en que el ITCD es del 8% con un tipo proporcional. De hecho, únicamente 4 de los 27 Estados (Paraíba, Ceará, Santa Catarina y Bahía) llegan a asumir en algún momento el límite del 8%, y solo hay un caso que lo sobrepasa (incurriendo en una ilegalidad), que es el caso particular de Bahía que llega a asumir un tipo máximo del 25% para herederos con un grado de parentesco más allá del 5º grado y en cantidades superiores a 100.00 OTNS (una unidad fiscal). Al respecto, decir que las cantidades que aparecen en las normas tributarias estatales no suelen determinarse en la moneda oficial, sino en unidades fiscales a las que cada Estado asigna un valor; motivo por el cual no entramos en comparaciones de tramos entre distintos Estados.

En relación a los tipos progresivos, cuya constitucionalidad ya se ha comentado en el epígrafe anterior, merece destacar el caso de Río grande do Sul, por tanto que era el ejemplo paradigmático de progresividad (con una escala entre el 1% y el 8%, pasando por todas las unidades, que además distinguía entre sucesiones intestadas y sucesiones testamentarias, las cuales tributaban más al situarse directamente en el 3% desde un inicio). Pero, como hemos visto en los párrafos anteriores, Río Grande do Sul se ha visto obligada a modificar su tipo impositivo debido a la presión de los litigios que ha originado (al igual que Goiás o Minas Gerais)¹⁰⁵. De ese modo solo quedan 6 Estados con tipos progresivos: Ceara (2% y 4% en donaciones y 2%, 4%, 6% y 8% en sucesiones), Mato Grosso¹⁰⁶ (2% y 4%), Rondonia (2%, 3% y 4%), Santa Catarina (1%, 3%, 5% y 7% para parientes, y 8% para los demás casos) y Tocantins (2%, 3% y 4%) y Bahía. Bahía es actualmente el referente en la progresividad del ITMCD. Así, en las herencias distingue según hijos, cónyuges y hermanos (4%, 6% y 8%), sobrinos, abuelos, nietos y primos hermanos (8%, 10% y 15%) y demás personas (15%, 20% y 25%). Sin embargo, tiene un tipo proporcional del 2% para las donaciones. Por lo tanto, la legislación de Bahía (que sería la más parecida la española, por los tipos y por la graduación según parentesco) estaría incurriendo en una doble inconstitucionalidad, primero por establecer un tipo proporcional, y segundo por superar sobradamente el límite impuesto por el Senado, que recordamos que se aplica a todos los supuestos, y no solamente a los parientes de grado cercano.

ESTADO	TIPO
Amazonas	2%
Río Grande do Norte	3%
Roraima	4%
Sergipe	4%
Piauí	4%
Distrito Federal	4%
Espirito Santo	4%

¹⁰⁵ <http://jus.uol.com.br/revista/texto/17182/a-inconstitucionalidade-da-progressividade-do-itcd-aos-casos-de-sucessao-aberta-antes-da-vigencia-da-lei-estadual-no-13-337-2009-do-rio-grande-do-sul>

¹⁰⁶ Se trata del único caso que tiene un tipo 0 en un tramo, que en realidad equivale con la cantidad que considera exenta. A diferencia de los demás Estados, al prever un tipo 0 hasta la misma cantidad, se evita el error de salto. Otra particularidad, es que tiene tramos distintos para las donaciones y las sucesiones, siendo éstos últimos más favorables.

Sao Paulo	4%
Goiana	4%
Río de Janeiro	4%
Pará	4%
Paraná	4%
Minas Gerais	5%
Paraíba	8%
Río Grande do Sul	4% (sucesiones) 3% (donaciones)
Amapa	4% (sucesiones) 3% (donaciones)
Pernambuco	5% (sucesiones) 2% (donaciones)
Acre	4% (sucesiones) 2% (donaciones)
Mato Grosso	4% (sucesiones) 2% (donaciones)
Maranhao	4% (sucesiones) 2% (donaciones y usufructos)
Alagoas	2% (entre parientes consanguíneos de segundo grado) 4% (demás hipótesis)
Cearà	2% / 4% / 6% / 8% (sucesiones) 2% / 4% (donaciones)
Mato Grosso	0% / 2% / 4%
Rondonia	2% / 3% / 4%
Santa Catarina	1% / 3% / 5% / 7% (solo parientes) 8% (demás hipótesis)
Tocantins	2% / 3% / 4%
Bahía	4% / 6% / 8% (hijos, cónyuges y hermanos) 8% / 10% / 15% (sobrinos, nietos, abuelos, primos hermanos) 15% / 20% / 25% (otros)

CONCLUSIÓN

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe cumplir una función esencial, la de ayudar a sostener los gastos públicos, mientras que a su vez incide sobre la igualdad de oportunidades de sus ciudadanos. A día de hoy, el impuesto no lo está consiguiendo. En lugar de ello, es motivo de desigualdades y de infracciones del ordenamiento jurídico, tanto interno como a nivel comunitario. La clave de la reforma es la cesión a las Comunidades Autónomas. Hemos visto que la cesión de impuestos es la mejor alternativa de financiación de las CCAA, y como el ISD es un impuesto ideal para ser cedido, ya que favorece la corresponsabilidad fiscal y no ofrece, en teoría, problemas de territorialidad. Pero una cosa es la cesión, y otra el abandono. La cesión de competencias normativas sobre elementos cuantitativos sin apenas límites ha sido la causa de este voraz proceso en el que el impuesto está desapareciendo, pues el uso de estas competencias sobre los elementos cuantitativos llega a anular los elementos cualitativos.

La corresponsabilidad fiscal está estrechamente vinculada con el principio de coordinación, y si hablamos de impuestos cedidos es porque el Estado mantiene la titularidad, con lo que tiene la potestad (y diríamos el deber) de imponer los límites necesarios a la cesión para que se respeten las líneas generales. Estos límites pasan por establecer unos tipos mínimo y máximo (no muy elevados), al igual que con las reducciones, y no permitir beneficios fiscales propios de las CCAA.

El cambio del punto de conexión de las sucesiones, a favor de la residencia del causahabiente, sería también un acierto por las ventajas que ofrece (corresponsabilidad fiscal, elusión del impuesto, coherencia con el IRPF, etc.); si bien, no hemos de perder de vista que se trata de una medida complementaria a los límites sobre la cesión de competencias. No obstante, la adopción de estas medidas complementarias solucionaría por sí solo otros problemas de legalidad, reduciendo los problemas de discriminación en los beneficios fiscales de las CCAA y eliminando los problemas actuales con el Derecho comunitario.

A todo esto, nos encontramos con la grata sorpresa de haber obtenido confirmación de nuestros planteamientos en el modelo brasileño. No los hemos encontrado como modelo a imitar, ya que hemos tenido oportunidad de ver también cierto carácter caótico en su regulación (no la constitucional, que nos parece muy bien elaborada, sino por la falta de legislaciones complementarias que desarrollen la habilitación

constitucional). Pero sí como un modelo inverso al nuestro, que sale reforzado donde el ordenamiento español flaquea y debilitado donde nuestro ordenamiento funciona con normalidad. Ello ha sido todavía mejor para nuestra investigación ya que nos enseña opciones para solucionar nuestros problemas, mientras nos confirma en lo que no debemos modificar las soluciones adoptadas.

En efecto, nos referimos a que mientras en España el problema del impuesto versa sobre los elementos cuantitativos, en Brasil las cuestiones conflictivas provienen de la ordenación de los elementos cualitativos. Problemas distintos con una causa común, la falta de un marco general al que adaptarse las legislaciones subcentrales. En España, falta de límites en la cesión normativa de elementos cuantitativos; en Brasil, inexistencia de leyes complementarias sobre legislación básica y competencia de los Estados federales cuando hay elementos extranjeros.

Por todo esto, valoramos especialmente que en Brasil haya un tipo máximo de un 8%, lo cual, ha desincentivado a los Estados a participar en una competencia desleal. Consideramos que para complementar el modelo se deberían establecer, también, unos tipos mínimos. Seguramente, si se hubiera adoptado un tipo máximo reducido en España hace tiempo, ahora el impuesto no peligraría; pero ya es demasiado tarde y por eso ahora también nos veríamos obligados a introducir un tipo mínimo. Sin embargo, este tipo máximo reducido, a diferencia de Brasil, debería aplicarse solo para los grupos de parentesco I y II. Ello se debe a que defendemos el ISD como un impuesto personal y en que en las sucesiones entre parientes, también se está perdiendo una capacidad económica como es la garantía de ayuda por parte del familiar en caso de dificultades económicas, además de ser probable de que ya estuviera disfrutando de los bienes en vida con anterioridad (como la vivienda habitual). Por esto, no compartimos con la legislación brasileña el carácter de impuesto real en el ISD.

Siguiendo con el tipo impositivo, también parece interesante que las donaciones tengan tipos impositivos inferiores a las sucesiones. Desde el punto de vista de política económica tiene sentido estimular la transmisión en vida de parte del patrimonio, desde el momento en que se favorece con ello la actividad económica. Por definición las personas que están en etapas de desarrollo personal y profesional tienen comportamientos de inversión y de consumo más audaces que aquellos que encaran el final de su vida. Mientras en España, con carácter general, se están reconociendo reducciones más amplias para las sucesiones; en Brasil sucede lo contrario, pues hemos visto que hasta 8 estados han regulado tipos distintos entre

sucesiones y donaciones, siendo en todos ellos inferior el tipo correspondiente a las donaciones.

Sin embargo, si antes criticábamos el modelo brasileño de un impuesto de sucesiones de carácter real; su naturaleza real es de gran interés desde el punto de vista de la tributación de los no residentes. Así, en España los no residentes tributan por obligación real (bienes que hay en España). La jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal a favor de la proporcionalidad del impuesto en base a su naturaleza real, reafirma nuestra propuesta de aplicarles a los no residentes las reducciones más básicas junto con el tipo proporcional mínimo (recordamos que al haber límites en el tipo y las reducciones para las CCAA, ya no habría discriminación para los no residentes, los cuales, además, compensarían los posibles aumentos en las reducciones de las legislaciones autonómicas, con la aplicación del tipo proporcional más bajo de la escala permitida, siguiendo unos patrones similares a los que ya sigue el IRNR respecto al IRPF de aplicar tipos inferiores al no haber tantas reducciones). Por otro lado, hemos confirmado que no resulta positivo ceder a las Comunidades Autónomas los supuestos que incluyen los no residentes, pues se trata de un foco de problemas competenciales (aunque para ser justos, en Brasil sucede esto porque los Estados no respetan la Constitución). Finalmente, como decíamos antes, nos parece muy acertado que el Estado mantenga competencias normativas de elementos cualitativos como los criterios para determinar la residencia, los sujetos pasivos, el devengo o la determinación de la base impositiva, ya que hemos visto cómo en Brasil, cada uno de estos temas eran objeto de discrepancias en las legislaciones estatales y ambigüedad.

Otro punto de la legislación brasileña que no nos ha convencido para adoptar en España, es tomar la residencia del causante y donante como punto de conexión. Sin embargo, tampoco nos mostramos críticos, en primer lugar porque al menos es una decisión coherente dar el mismo trato a sucesiones y donaciones (a diferencia nuestra, que al tener las dos posibilidades estamos dando mucha facilidad para eludir y planificar el impuesto al poder optar por la solución que más nos convenga), y también porque hay que tener en cuenta el caso concreto del Brasil como país exportador de capital, en el que hasta ahora muchos descendientes de familias adineradas cambian sus residencias por la de otros Estados.

Como último punto, se presenta la dificultad de poder adoptar todas las medidas propuestas, sabiendo que aunque hemos visto cómo el Estado tiene la competencia unilateral para modificar los términos de la cesión, la resistencia política se presenta

como un gran obstáculo. Sin embargo, tenemos una gran oportunidad con el apercibimiento de la Comisión Europea. En primer lugar, porque si bien es cierto que hemos visto que no toda la doctrina apoya la posibilidad de revocaciones de las competencias asumida por las CCAA, la LOFCA se muestra muy clara al respecto siempre que esté en juego el respeto al Derecho comunitario, como es le caso. En segundo lugar, porque vimos que, indirectamente, las propuestas realizadas en el trabajo resuelven el problema comunitario, con lo que puede tratarse de una justificación política para la reforma. No se puede desaprovechar la que puede ser la última oportunidad para poder conseguir un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sostenible.

BIBLIOGRAFÍA

- Alonso González, L.M., *La inconstitucionalidad del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, 2001
- Baleeiro, A. *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 1990
- Bermúdez, L., Pérez de Ayala, L., Pérez de Ayala, M, *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, 2001
- Calvo Ortega, R., *Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales*, Revista de Derecho Financiero, num. 258/2003,
- Custodio, A. J. F., *A competência para o imposto sobre transmissão de bens e a legislação paulista*, Jus navigandi, 2009, <http://jus.uol.com.br/revista/texto/12202/a-competencia-para-o-imposto-sobre-transmissao-de-bens-e-a-legislacao-paulista>
- Dotoli T. Ferreira, R. E, *The Inheritance Tax in Brazil*, IFA, 2010.
- Eduardo Schoueri, L., *Directo tributário*, Saraiva, 2011
- Ferreira Lapatza, J., *Curso de derecho fiscal español*, Marcial Pons, 2006
- Pozuelo Antoni, F. A., *Principales modificaciones introducidas en 2010 por las leyes estatales y autonómicas en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, CEFGESTION num 337, 2011
- Gandra Martins, I., *Comentários à Constituição do Brasil, v6, t1*, Saraiva, 1990
- García de Pablos, J.F, *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Editorial Aranzadi, 2010
- Grau Ruiz, M. A., *La coordinación legislativa en los impuestos cedidos*, Iustel, 2007.
- AA.VV, *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Instituto de Estudios Fiscales, 1995

- Lacaz Martins, R., *Tributaçao das herenças e doações*, Universidade de Sao Paulo, 1998

- Mises, L.V, *La acción humana*, Columna, 2010

- Mora Llorente, M. D., *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Tirant lo Blanch, 2004

- Morell Ocaña, *La delegación entre entes en el Derecho Público español*, IEA, 1972

- Núñez Grañón, M., *Las desigualdades tributarias por razones familiares o de residencia*, Marcial Pons, 1998

- Pérez de Ayala, J. L. (coordinador), *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Instituto de estudios Fiscales, S.A., 2002

- Pérez Royo, F. (director), *Curso de derecho tributario: parte especial*, Tecnos, 2009

- Pérez Royo, F., *Derecho Financiero y tributario Parte General*, Civitas, 2010

- Quintas Bermúdez, *La posible desaparición del impuesto sobre sucesiones y donaciones y su integración en la imposición sobre la renta*, Revista de contabilidad y tributación CEF num 303., 2008

- Recuerdo Astray, *El proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEE, 1987

- Rodrigues, S. *Directo Civi*, Saraiva, 1986

- Sainz de Bujanda, F., *Elementos y razones que pueden justificar la reforma de la Ley General Tributaria*, Crónica Tributaria, 1992

- Silva, J.A, *Curso de direito positivo*, Revista dos Tribunais, 1990

- Shultz, W. J, *The Taxation of Inheritance*, The River Side Press, 1926

- West, M., *The inheritance Tax*, The Columbia University Press, 1908

