

Trabajo Fin de Grado

El Impuesto de Sucesiones desde el punto de vista
de su constitucionalidad y legalidad.

Autor/es

David Calvo Flores

Director/es

María Pilar Gosá Moreno

Facultad de Derecho. Grado en Derecho
2018

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS	4
I. INTRODUCCIÓN	5
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO	5
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS	6
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	6
II. BREVE REFERENCIA AL ORIGEN DEL ISD Y A SUS CARACTERÍSTICAS	7
III. LEGISLACIÓN	11
1. NORMATIVA EUROPEA	11
2. CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.....	13
2.1 PRINCIPIOS Y FUNDAMENTOS: ARTS. 9.1, 14 Y 31 CE.....	13
2.2 REPARTO COMPETENCIAL EN LA MATERIA	15
3. NORMATIVA ESTATAL Y AUTONÓMICA. EN ESPECIAL, NORMATIVA ARAGONESA	20
IV. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	28
1. LA REGULACIÓN DEL ISD INCUMPLÍA LA PROHIBICIÓN DE RESTRICCIÓN A LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES, CONSECUENCIA DE LAS DIFERENCIAS EN EL TRATO FISCAL ENTRE LOS CAUSAHABIENTES RESIDENTES Y NO RESIDENTES EN ESPAÑA. STJUE DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014, CONDENA AL REINO DE ESPAÑA	28
2. ¿PUNTO FINAL A LA DISCRIMINACIÓN Y DESIGUALDAD EN EL ISD ENTRE ESPAÑOLES, EUROPEOS Y EXTRACOMUNITARIOS? LA RECENTÍSIMA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO NÚM 242/2018, DE 19 DE FEBRERO	29
3.FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES QUE PODRÍAN VERSE VULNERADOS. EN ESPECIAL, PRINCIPIO DE IGUALDAD, NO CONFISCATORIEDAD, CAPACIDAD ECONÓMICA Y JUSTICIA TRIBUTARIA. SENTENCIA DEL TC 60/2015, DE 18 DE MARZO. EN UN CONTEXTO TRIBUTARIO GENERAL, DECLARACIÓN DE GRANADA DE MAYO DE 2018	31

V. POSIBLES INICIATIVAS LEGISLATIVAS DE <<LEGE FERENDA>>	41
VI. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES	43
VII. BIBLIOGRAFÍA	45

ABREVIATURAS

AEEE	Acuerdo del Espacio Económico Europeo
AN	Audiencia Nacional
Apto.	Apartado
Art	Artículo
CA/CCAA	Comunidad/es Autónoma/s
CE	Constitución Española (1978)
CEE	Comunidad Económica Europea
DL	Decreto Legislativo
EA/EE.AA.	Estatuto/s de Autonomía/s
FJ	Fundamento Jurídico
IRPF	Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC.AA
RISD	Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
S/SS	Sentencia/s
TC	Tribunal Constitucional
TFG	Trabajo de Fin de Grado
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN.

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO.

En el presente trabajo, trataré de analizar ciertos aspectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no desde una perspectiva fiscal – la cual, sin embargo, tendrá una incidencia evidente al tratarse de un tributo – sino desde una perspectiva constitucional, especialmente, reflexionando acerca de la legalidad y la constitucionalidad del mencionado impuesto. Si bien su regulación es conjunta y, en muchos aspectos, similar, limitaremos el alcance de nuestro análisis al impuesto de sucesiones, aplicable a transmisiones <<mortis causa>>.

Particularmente, las cuestiones que serán objeto de análisis, con mayor o menor extensión, son: una breve referencia a su naturaleza tributaria, definiendo el tipo de impuesto ante el que nos encontramos y delimitando sus elementos esenciales y ámbito de aplicación, así como el origen del mismo; los preceptos y principios constitucionales en los que ha de enmarcarse, el reparto competencial y la legislación aplicable al impuesto, tanto de ámbito estatal como autonómico, con especial atención a la normativa aragonesa; los aspectos que han generado controversia y que siguen haciéndolo hoy, con especial énfasis en la posible vulneración del principio de igualdad como consecuencia de la aplicación de la normativa del ISD de la C.A. donde resida el causante y de la dispar regulación del impuesto por las distintas Comunidades Autónomas, en ejercicio de las generosas competencias normativas reconocidas por el legislador estatal en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con EE.AA. y se modifican determinadas normas tributarias y de su consiguiente cuestionable constitucionalidad; la inconstitucionalidad del artículo 12 bis de la Ley de la Comunidad Valenciana que reconocía importante bonificación del impuesto a los sujetos pasivos residentes en la Comunidad, frente al resto (STC de 18 de marzo de 2015); la responsabilidad del Estado por discriminación en el trato fiscal (ISD) de los residentes frente a los no residentes (STJUE de 3 de septiembre de 2014), extensible a los residentes extracomunitarios (STS de 19 de febrero de 2018); y la situación actual en la que se encuentra el citado tributo, en particular tras la aprobación por el Gobierno de Aragón en mayo de 2018 del proyecto de ley que impulsa su reforma en las Cortes de Aragón, así como las posibles iniciativas legislativas de <<lege ferenda>> con motivo del mismo.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.

El motivo principal que me ha llevado a reflexionar sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, eligiéndolo asunto a abordar en mi TFG, es el gran debate que está produciendo en la actualidad. Es innegable el interés que suscita el tema y la controversia que está generando, no ya desde mi punto de vista (que pretendo sustentar en fundamentos jurídicos), sino desde la perspectiva de la abundancia y riqueza de opiniones, tanto en medios de comunicación escritos como audiovisuales y radiofónicos, levantando pasiones desde distintas y, a menudo, maniqueas posiciones de entre los partidarios que defienden la necesidad de la reforma o supresión del impuesto, y aquellos que se posicionan a favor de la constitucionalidad del mismo. Y es esta controversia la que me produce un gran atractivo y me anima a profundizar e investigar sobre la cuestión, poder tener una particular opinión fundada y expresarla finalmente, espero que con acierto, en el presente trabajo.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.

El método utilizado para la elaboración del presente trabajo ha sido, esencialmente, el análisis e investigación legislativa y documental y la revisión bibliográfica. Así, con carácter previo, la recopilación de documentación relacionada con el ISD, no solo relativa a cuestiones específicas sino abarcando otras más generales, relacionadas con su naturaleza tributaria y sus características; comenzando por la lectura de los preceptos constitucionales que, a priori podrían verse vulnerados, de la legislación estatal y autonómica reguladora del ISD y de aquellas resoluciones judiciales europeas y españolas, recientes y trascendentes a estos efectos; y culminando con la lectura de artículos doctrinales y de opinión. Todo ello con el objeto de que la información ofrecida en mi análisis fuera lo más veraz posible.

Para la recopilación de datos, me he servido de distintos medios: desde legislación, manuales y monografías en formato papel hasta información en formato digital, accesible a través de diversas páginas web, bases de datos legislativas y jurisprudenciales.

II. BREVE REFERENCIA AL ORIGEN DEL ISD Y A SUS CARACTERÍSTICAS.

Antes de entrar a conocer la problemática en torno al ISD considero de capital importancia delimitar el ámbito del citado tributo, procediendo a una conceptualización del mismo, invocando las palabras de un gran filósofo del Derecho español del siglo pasado, Felipe González Vicén, quien subrayaba que <<es regla fundamental de toda metodología científica que, antes de entrar en una cuestión, se precisen bien los términos del problema>>.

La génesis u origen remoto del actual ISD parece remontarse a la época romana. Dicho impuesto, recaía sobre todas las transmisiones <<mortis causa>>, con excepción de los pobres o parientes cercanos, y cuyo objeto era la creación de un fondo militar y la concesión de pensiones a los veteranos. Fue la Ley Julio de <<vicésima hereditatium>> propuesta por Octavio Augusto al Senado, la que consolidó este tributo, haciéndolo extensivo a todos los habitantes del Imperio.

En cuanto al origen del ISD en España, este aparece por primera vez a finales del siglo XVIII, a través de la Real Cédula de Carlos IV, de 25 de septiembre de 1798, con el fin principal de financiar a la Hacienda Real en sus guerras contra Francia, además de otras razones basadas en la equidad y la redistribución de la riqueza.¹

Durante el siglo XIX fue abolido, reimplantado y modificado en varias ocasiones.

Ya a comienzos del siglo XX, destaca la reforma impulsada por el entonces Ministro de Hacienda Raimundo Fernández Villaverde, quien inspiró la Ley de abril de 1900 en la que se reformaba el denominado por aquel entonces <<Impuesto de derechos reales y transmisión de bienes>>.

Tras los periodos históricos de la II República y la Guerra Civil, el impuesto presentaba una estructura compleja ya que no era un tributo único, sino que comprendía el Impuesto sobre adquisiciones <<mortis causa>>, el Impuesto sobre Donaciones <<inter vivos>> y <<mortis causa>>, el Gravamen Complementario sobre adquisiciones <<mortis causa>> y sobre donaciones y el Impuesto sobre Bienes de las personas jurídicas.

¹ RIBES RIBES, A.: *La imposición de las herencias: problemática interna e internacional*, 2017, p. 1.

En virtud de la reforma operada en 1964, se separó la tributación de las sucesiones del llamado entonces Impuesto sobre Derechos Reales y, además, se produjeron una serie de modificaciones como la supresión, como figura autónoma, del Impuesto sobre el Caudal Relicto, la reducción del número de tarifas o de la tributación del cónyuge viudo.²

Tras el restablecimiento de la democracia en España y la promulgación de la CE en 1978, se fraguó una importante reforma tributaria que afectó al sistema tributario y a la Administración encargada de la gestión de los mismos, culminando finalmente en la aprobación de la regulación del ISD.

En cuanto a las características de nuestra figura impositiva, el ISD, es un impuesto personal, directo, subjetivo y progresivo. La vigente Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD, en adelante) así lo dispone en su artículo 1.

El ISD es un tributo de carácter personal puesto que el elemento objetivo del presupuesto de hecho solo se concibe por referencia a una persona determinada, de tal suerte que esta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto. Es un impuesto que no puede ser concebido sin ponerlo en relación con una determinada persona. Es decir, para que se produzca el eventual nacimiento de la obligación principal, es decir, el pago del impuesto, en su caso, es necesario que se produzca previamente el presupuesto que dé lugar al pago, el hecho imponible: el fallecimiento del causante que ostentare un determinado patrimonio.

Es un impuesto directo en tanto en cuanto el mismo grava el patrimonio a percibir (manifestación de capacidad económica, con los matices que se dirán) y ha de ser satisfecho efectivamente por el sujeto pasivo, es decir, por la persona a la que la ley identifica como tal, obligado tributario. Se considera que encajan en la categoría de impuestos directos aquellos a los que la norma jurídica tributaria asigna la obligación de

² BARRAGUÉ CALVO, B. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.; *El impuesto sobre sucesiones como medio para conseguir una mayor igualdad de oportunidades*, Estudios de Progreso – Fundación Alternativas, 2016, p. 36.

pago a determinada persona, sin que ésta pueda resarcirse a cargo de otra persona que no esté dentro del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria.

Es, además, un impuesto subjetivo en tanto que el elemento subjetivo o las circunstancias personales del sujeto pasivo son tenidas en cuenta a efectos de cuantificar el importe de la deuda tributaria. Esto es, las circunstancias personales de los causahabientes en relación con el causante, como su grado de parentesco, si existiera, así como su patrimonio previo (o capacidad económica) serán tomadas en consideración a la hora del cálculo del pago del ISD.

Finalmente, se considera un impuesto progresivo ya que el tipo de gravamen a aplicar se incrementa conforme lo hace su base imponible.

Constituye el hecho imponible del ISD, a los efectos que a nosotros nos interesa – que son concretamente los del impuesto de sucesiones únicamente – la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.1 a) de la LISD. En cuanto a su ámbito territorial de aplicación, el ISD se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, y de la cesión de la gestión, recaudación y liquidación del Impuesto, así como de la capacidad normativa respecto de aspectos esenciales del mismo, a las distintas Comunidades Autónomas. Interesa avanzar un aspecto esencial, sobre el que pivotará nuestro análisis: la normativa reguladora del ISD a aplicar la determinará el lugar de residencia del causante (con puntuales y justificadas excepciones en las que no entraremos).

Por último y para acabar de delimitar las características del tributo, señalar que el ISD se configura como un gravamen cuyo sujeto pasivo es la persona física, quedando fuera del ámbito de aplicación del tributo las personas jurídicas.

Por tanto, teniendo en cuenta las características del ISD anteriormente expuestas y a efectos de intentar dar una definición concreta del mismo, podemos definirlo como un impuesto de carácter personal, subjetivo, directo y progresivo, que grava la adquisición

de bienes y derechos <<mortis causa>> obtenidos a título lucrativo (gratuito, versus oneroso) por personas físicas.³

³ Se considera que este tributo grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo, porque lo que se pretende gravar es la capacidad económica que se pone de manifiesto como consecuencia de un incremento patrimonial. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Vigésima séptima edición revisada y puesta al día, Tecnos, 2016, pág. 777.

No obstante, bajo otro prisma, no puede obviarse la “capacidad económica” previa del sujeto pasivo, con la que en principio deberá hacer frente al ISD, a efectos de invocar el principio de igualdad al que posteriormente nos referiremos.

III. LEGISLACIÓN.

1. NORMATIVA EUROPEA.

El Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas – actual Unión Europea – es un Tratado por el cual España ingresa en la CEE, que fue firmado el 12 de junio de 1985 y cuya incorporación surtió efectos formales a partir del 1 de enero de 1986. El ingreso de España en la CEE obligaba también a la adaptación de sus normas a la normativa comunitaria, puesto que las relaciones entre el Derecho comunitario o de la UE y el ordenamiento jurídico de los Estados miembros pivotan sobre el principio de primacía o prevalencia de las normas comunitarias sobre las normas internas.

En materia tributaria, que aquí interesa, la UE no tiene un papel directo en el establecimiento y cobro de impuestos, siendo cada Estado miembro, y no la UE, quien decide qué impuestos y con arreglo a qué conceptos han de afrontar sus contribuyentes. Si bien en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y de otros impuestos especiales, los Estados miembros han decidido establecer un marco general de normas⁴, esto no ha sucedido así en el ámbito sucesorio. Esta ausencia de armonización de la legislación en materia sucesoria es susceptible de producir eventuales discordancias o contradicciones entre la normativa de los Estados miembros como consecuencia de la existencia de una pluralidad de ordenamientos jurídicos sobre dicha materia, pudiendo dar lugar a problemas transfronterizos en la aplicación de las normas. A modo de ejemplo, es imaginable que una persona que fallece poseyera bienes en distintos países y que dichos países tengan criterios de sujeción al impuesto distintos, dando lugar a situaciones problemáticas de doble imposición. En España rige el criterio de residencia efectiva del causante en materia sucesoria, que supone que habrá que tributar de acuerdo con las leyes donde residió el causante; mientras que en Italia, hipotéticamente, podría regir el criterio de fuente, en virtud del cual se somete a gravamen a los bienes en el lugar en el que se encuentren los mismos.⁵ Esto podría obligar a los sujetos pasivos del ISD a tributar en ambos Estados. Con objeto de resolver de esta problemática, se aprobó el Reglamento 650/2012, de 4 de julio de 2012 conocido como Reglamento Europeo de Sucesiones, que

⁴ Accesible en Europa.eu, web oficial de la Unión Europea, Apartado ‘‘Fiscalidad’’, 2015.

⁵ BARRAGUÉ CALVO, B. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: *El impuesto sobre sucesiones como medio...* cit., p. 27.

entró en vigor el 17 de agosto de 2015 y que merece especial mención al establecer la residencia habitual del causante como criterio rector de la sucesión y de la normativa y jurisdicción aplicable a las sucesiones transnacionales, resolviendo así problemas como el planteado anteriormente respecto de la determinación de la ley aplicable. No obstante, si bien es cierto que el Reglamento de Sucesiones es capaz de dar solución a problemas relativos a la competencia judicial internacional o al Derecho aplicable a las sucesiones con carácter transnacional, no es menos cierto que el ámbito material del citado Reglamento excluye cuestiones fiscales, aduaneras y administrativas (artículo 1.1 del citado Reglamento). Por consiguiente, debe corresponder al Derecho nacional determinar, por ejemplo, las modalidades de cálculo y pago de los tributos y otras prestaciones de Derecho público, ya se trate de tributos adeudados por el causante a fecha del fallecimiento, o de cualquier tipo de tributo relacionado con la sucesión que deba ser abonado con cargo a la herencia o por los beneficiarios.

Respecto a la existencia de impuestos sucesorios análogos al nuestro en el ámbito europeo, en numerosos países europeos se regula la aplicación de algún impuesto que grava las transmisiones patrimoniales <<mortis causa>>, si bien presentan diferencias. En general, comparten el siguiente denominar común: la cuota tributaria depende de la relación existente entre el causante y el causahabiente, de forma que, a mayor cercanía en cuanto a grado de parentesco, menor tributación y viceversa; existen tarifas progresivas con tipos marginales muy diversos; y es muy común que se establezcan exenciones, o elevadas reducciones o bonificaciones fiscales de los cónyuges e hijos ⁶ (vg. Alemania, Francia, Italia, Holanda, Gran Bretaña, Irlanda, Dinamarca, Eslovaquia, Grecia o Noruega, así como, con los importantes matices posteriormente señalados, España). ⁷

Es importante avanzar que la falta de armonización de la UE en materia sucesoria no exonera al ordenamiento jurídico de cada uno de los Estados miembros de la UE (vg. la regulación del ISD de España) de su obligación de respetar los principios, derechos y obligaciones comunitarias, como el derecho a la libertad de circulación de capitales (art. 63 Tratado de Funcionamiento de la UE, firmado en 1957 y modificado en diversas

⁶ BARRAGUÉ CALVO, B. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: *El impuesto sobre sucesiones como medio...* cit., p. 48.

⁷ Informe del Departamento de Hacienda y Administración Pública, expte. DI-864/2017-7, p. 22. Accesible en formato pdf.

ocasiones – anterior art. 56 TCE –). Prueba de ello, la sanción al Reino de España por considerar el TJUE en S. 3 de septiembre de 2014, que España había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los arts. 63 TFUE y 40 del AEEE, al permitir diferencias en el trato fiscal entre los causahabientes y causantes residentes y no residentes en España (volveremos sobre dicha S.).

No obstante, el citado impuesto ha sido derogado en: Austria, Suecia y Portugal (con efectos en 2008, 2005 y 2004, respectivamente); o no ha existido (vg. Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Malta y Rumanía)⁸.

2. CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.

2.1 PRINCIPIOS Y FUNDAMENTOS: ARTS. 9.1, 14 y 31 CE.

Como punto de partida reseñar que los principios constitucionales, reconocidos en los nueve artículos del Título Preliminar de la CE, son principios fundamentales del orden jurídico-político, valores superiores que impregnan la generalidad de la CE y del ordenamiento jurídico, como elementos básicos del ordenamiento jurídico financiero y tributario y sobre los que se asientan los distintos institutos.

Como es bien sabido, la CE es la norma suprema de nuestro ordenamiento jurídico y prueba de ello el artículo 9.1 de la Carta Magna impone, como principios informadores de la actividad concreta del Estado, la sujeción a la misma y al ordenamiento jurídico por parte de los ciudadanos y los poderes públicos. Nuestra Constitución tiene un valor normativo inmediato y directo. Todas las disposiciones constitucionales tienen un contenido normativo, con independencia de su mayor o menor alcance, que los poderes públicos no pueden inobservar.

Pues bien, ese valor normativo que tiene la CE también se predica del deber de contribuir de su artículo 31, alcanzando los principios específicos del ordenamiento financiero y tributario que dicho precepto constitucionaliza.

De la dicción literal del artículo 31 de nuestra Constitución, de importancia capital a los efectos que nos ocupan, se desprende lo siguiente:

⁸ INSTITUTO DE LA EMPRESA FAMILIAR (IEF), *Análisis comparativo de los principales impuestos en la Unión Europea, Estados Unidos y países BRIC*, 2011, p. 35.

- <<1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley>>.

Por tanto, dicho precepto constitucional plasma una serie de principios, con el máximo nivel normativo, como son: generalidad, capacidad económica, igualdad (en combinación con el derecho fundamental a la igualdad, art. 14 CE), progresividad, reserva de ley en cuanto al establecimiento de tributos, y además, nuestra CE adiciona los principios de ordenación material del gasto público, así como los de eficiencia y economía. Y es al encontrarse estos principios dentro de una disposición constitucional, donde reciben su especial valor normativo y eficacia; pudiendo interponerse recurso de inconstitucionalidad o elevarse cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, que únicamente puede ser promovida, de oficio o a instancia de parte (único resquicio para solicitar su planteamiento por particulares, y que queda al albur de lo que se decida), por jueces y tribunales, cuando consideren que una norma con rango de ley aplicable a un proceso concreto (de cuya validez dependa la resolución a adoptar) podría vulnerar alguno de los principios contenidos en el artículo 31 CE de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 53.1, 161.1 a) y 163 CE.⁹

Por tanto, cabe extraer de lo anteriormente dicho que existe un deber de contribuir y que dicho deber y los principios que deben inspirar y guiar el ordenamiento financiero y tributario y, en consecuencia, el ISD tienen un valor esencial como consecuencia del valor normativo que la CE les otorga.

Posteriormente profundizaremos en la posible vulneración de algunos de dichos principios constitucionales, por preceptos reguladores del ISD.

⁹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.,: *Curso de Derecho Financiero y ... cit.*, p. 103 y ss.

2.2 REPARTO COMPETENCIAL, ESTATAL Y AUTONÓMICO, EN LA MATERIA.

Conviene precisar, en primer lugar el concepto de <<competencia>> antes de entrar a conocer sobre las competencias estatales y autonómicas en relación con los tributos y, por ende, con el ISD.

Por <<competencia>> puede entenderse el grado de poder que corresponde a un ente. Se habla de competencia para referirse a <<la titularidad de una facultad o potestad sobre una materia determinada>>; o también <<el conjunto de atribuciones, potestades y facultades de actuación por la que un ente determinado se halla habilitado para actuar y regular un determinado sector social>>. ¹⁰

El apartado 1 del artículo 149 CE – precepto fundamental sobre la distribución de competencias entre el Estado y las CC.AA. – relaciona aquellas materias que, posteriormente, enumera respecto de las cuales el Estado ostenta competencias exclusivas. No obstante, ello puede llevar a equívoco porque de su tenor literal habría que entender que el Estado tiene competencia exclusiva sobre todas las materias que enumera y, sin embargo, esto no es así. El Estado no ostenta sobre todas las materias de esa lista una competencia exclusiva en el sentido de competencia plena y que excluya a las CC.AA., ya que, en muchas ocasiones, el propio artículo 149.1 CE admite la participación de estas. ¹¹ Así, cuando habla de una materia y matiza <<sin perjuicio de...>>, se está haciendo alusión a las facultades de las CC.AA. respecto de ciertas materias.

El sistema competencial articulado por la CE se encuadra, a simple vista, dentro del llamado sistema de “doble lista” o sistema germánico, en el que la norma constitucional detalla en dos listas, por un lado, las competencias exclusivas del Estado, y por otro, aquellas que podrán corresponder a los entes descentralizados, tal y como parece deducirse de los artículos 148 y 149 CE. Ahora bien, una lectura atenta de los preceptos en combinación con otros artículos – vg. 150 CE – nos permiten observar, en realidad, un sistema de “triple lista”. Así encontraríamos:

¹⁰ GARRIDO MAYOL, V., Sinopsis elaborada en el portal web permanente del Congreso de los Diputados sobre la Constitución Española de 1978, accesible en www.congreso.es/consti, artículo 149, 2003.

¹¹ MARTÍN REBOLLO, L., *Leyes Administrativas. Manual y normas básicas*, 2ª Ed., 2016.

1. Las competencias exclusivas del Estado, según el art. 149 CE (sin perjuicio de lo expuesto con anterioridad acerca de la imprecisión del término “exclusividad”).
2. Las competencias que pueden ser asumidas por las CC.AA., según el art. 148 CE.
3. Las demás competencias que en virtud de la cláusula residual del art. 149.3 CE puedan corresponder a las CC.AA. si así lo han establecido sus propios Estatutos.

Esta cláusula residual – que constituye un instrumento destinado a salvar hipotéticos conflictos competenciales y de ordenación entre el Estado y las CC.AA. – opera a favor del Estado, de manera que las competencias no asumidas por las CC.AA. pertenecerán al Estado, al no haber aquellas ejercido la posibilidad que le ofrece el precepto de asumir lo no expresamente reservado al Estado.

Esta visión exige tener en cuenta tal y como ha señalado el TC que <<son los Estatutos las normas llamadas a fijar las competencias>>, por lo que, si no existe una asunción expresa de competencias por parte de una Comunidad, no podrá decirse que la competencia le corresponde, a no ser que le haya sido transferida o delegada por el Estado. Este sistema se sostiene, pues, en el <<principio de disponibilidad>>, por el cual son las CC.AA. las llamadas a manifestar su voluntad de aumentar las cotas de poder a través de la asunción de competencias, ya sea a través de la reforma de sus Estatutos vía Ley Orgánica, ya sea a través de una Ley Orgánica del Estado de transferencia o delegación del art. 150.2 CE.¹²

Pues bien, concretamente el citado artículo 149 CE en su apartado 14^a establece como materia de competencia exclusiva estatal la Hacienda general. Este título competencial permite al Estado no solo regular sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario, pues ello se considera plenamente compatible con las competencias tributarias y con la autonomía financiera y presupuestaria de las CC.AA. Y a la misma conclusión debe llegarse respecto del gasto público.¹³

¹² GARRIDO MAYOL, V., Sinopsis elaborada en el portal web... cit., accesible en www.congreso.es/consti.

¹³ STC 192/2000, de 13 de julio, accesible en www.boe.es (BOE núm. 192, de 11 de agosto de 2000).

Por tanto, se parte de la base de que el Estado ostenta la competencia exclusiva en materia de Hacienda general, así como la potestad originaria para establecer tributos mediante Ley, recogida en el artículo 133.1 CE lo que, unido a que también corresponde al legislador orgánico la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las CC.AA. (art. 157.3 CE) se puede decir que el Estado es competente para regular no solo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las CC.AA. respecto de las del propio Estado.¹⁴

Así las cosas, si bien podría parecer que el Estado es el único titular del poder financiero – esto es, del conjunto de competencias constitucionales y de potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales para establecer y gestionar un sistema de ingresos y gastos con el que satisfacer los fines y necesidades públicas¹⁵– deviene imprescindible atender a la autonomía reconocida tanto a las CC.AA. como a los municipios y provincias, fruto del Estado descentralizado en los artículos 2, 137, 140, 142, 143 y 156 CE.

Por ello, se puede afirmar que nuestra Carta Magna no solo reconoce el poder financiero del Estado, sino también de las CC.AA. y Entes locales: el apartado 2 del art. 133 CE señala que <<las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes>>. Por tanto, el tenor literal de los apartados 1 y 2 del artículo 133 CE permite interpretar que dichas facultades se reconocen con distinto alcance porque, si bien el Estado encuentra sus límites para el ejercicio de dicho poder en la CE; las CC.AA. y Entes locales encuentran sus límites, además de en la CE, en las leyes del Estado (LOFCA y LRHL, respectivamente).¹⁶

En materia tributaria rige el principio de legalidad y reserva de Ley, tal como reconoce el artículo 133 CE, apartado 3: <<todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado

¹⁴ STC 31/2010, de 28 de junio, accesible en www.boe.es (BOE núm. 172, de 16 de julio de 2010).

¹⁵ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.,: *“Curso de Derecho Financiero y ... cit.*

¹⁶ MORENO FERNÁNDEZ-SANTA CRUZ, M., Sinopsis elaborada en el portal web Congreso...cit., accesible en www.congreso.es/consti, artículo 133, 2003.

deberá establecerse en virtud de ley>>. Si resulta preceptivo una ley para establecer los tributos, similar exigencia se prevé para los beneficios fiscales (exenciones, reducciones, bonificaciones, etc.), ya que estos se consideran una salvedad a la obligación de todos a sostener los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y progresividad (art. 31.1 CE). Por otra parte, el ámbito tributario está inexorablemente unido al sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común. En relación con este, la CE esbozó una fórmula mixta de financiación de las CC.AA., de forma que sus ingresos podrían provenir de ingresos propios y de ingresos procedentes del Estado (art. 157 CE).

La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC.AA. (LOFCA) y los EE.AA. recogieron los principios básicos a que ha de ajustarse la cesión de tributos del Estado a las CC.AA. para proveer a su financiación, si bien el alcance y condiciones de dicha cesión se determinó, básicamente, en la Ley 30/1983 de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA., marco de referencia para todas las CC.AA. al efecto de materializar la cesión de tributos.

A partir de entonces, las potestades normativas sobre aspectos tributarios cedidas a las CC.AA. se han incrementado progresivamente, vía acuerdos adoptados en el seno del Consejo de Política Fiscal, modificación de la LOFCA y promulgación de normativa al efecto.¹⁷ Ello hasta la promulgación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, derogada y sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

En este sentido, resulta esencial lo dispuesto en la misma (que viene a derogar y sustituir a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre). Incluye el ISD en la lista de impuestos a los que se cede el rendimiento por parte del Estado a las CC.AA. (arts. 25 y 26). No obstante, ha de tenerse en cuenta el apartado 2 del artículo 27 de la misma Ley, que establece que: <<la normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea

susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales>>. Es decir, la gestión y recaudación del ISD, así como la capacidad normativa de importantes aspectos, se encuentra cedida a las CC.AA. pero esto no significa que puedan legislar libremente, sino que deben respetar el marco estatal relativo a dicha materia. Concretamente, se permite a las CC.AA. (y, en mayor o menor grado, la totalidad de ellas han ejercitado dicha facultad) asumir competencias normativas sobre los siguientes aspectos del ISD (art. 48 apdo. 1 de la Ley 22/2009):

a) Reducciones de la base imponible: siempre que respondan a circunstancias económicas o sociales propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.¹⁸ Asimismo, podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas o mejorándolas.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota, que resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de éstas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

e) Aspectos de gestión y liquidación, si bien el Estado mantiene la competencia para establecer el régimen de autoliquidación obligatorio en las diferentes CCAA (art. 48 apdo.2 de la Ley 22/2009). En resumen, y a la luz del apartado 1 del artículo 45 de la citada Ley 22/2009 “la titularidad de competencias normativas y de aplicación de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, de la potestad sancionadora, así como la revisión de los actos dictados en ejercicio de las competencias citadas, corresponde al Estado”. Algo más clara resultaba la redacción de su predecesor, art. 37 de la citada Ley, según el cual <<la titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado>>.

Concluimos, pues, que la titularidad en materia tributaria y, en particular, del ISD corresponde al Estado, sin perjuicio de que, como consecuencia del reparto competencial y del contenido de las disposiciones de la Ley 22/2009, de su predecesora, la Ley 21/2001 y de otras leyes, se hayan cedido a las CC.AA. números aspectos como la recaudación, gestión, liquidación o ciertas competencias normativas relativas a aspectos esenciales del impuesto como las tarifas, reducciones, deducciones y bonificaciones de la cuota.

Centrándonos en el impuesto concreto que nos ocupa, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, LISD, en lo relativo a su gestión, abre la posibilidad de ceder a las CC.AA. la competencia para regular los aspectos relativos a la gestión y liquidación del impuesto. Únicamente cuando la Comunidad Autónoma no hubiese regulado dichos aspectos, se aplicarán las normas establecidas en la LISD (artículo 34). A continuación, nos referiremos a ello.

3. NORMATIVA ESTATAL Y AUTONÓMICA. EN ESPECIAL, NORMATIVA ARAGONESA.

El ISD se rige <<por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previsto en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo>> (art. 27, apartado 1, de la citada Ley 22/2009, ‘normativa aplicable a los tributos cedidos’).

En primer lugar, procede aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante hubiere tenido su residencia habitual, la cual se determina, respecto del ISD, en función del territorio en el que permanezca un mayor número de días <<del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo>> (arts. 32 y 28 de la Ley 22/2009).

Sin perjuicio de ello, en lo que se refiere a la normativa estatal, el ISD se encuentra asimismo regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones

y Donaciones (LISD)¹⁹, que remató la evolución iniciada en 1977, unificando la tributación de las sucesiones y donaciones, y que ha sido objeto de diversas modificaciones; y en su Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, asimismo modificado.

La vigente LISD ha procurado recoger aquellas materias que específicamente afectan al ISD, remitiéndose a la Ley General Tributaria (LGT, en adelante), al objeto de procurar un tratamiento homogéneo de los componentes de la deuda tributaria comunes a la mayoría de los impuestos integrantes del sistema fiscal. La LISD contiene la regulación jurídica básica del ISD, abarcando aquellos elementos esenciales del tributo y los que afectan a la cuantía de la deuda, sin perjuicio de la profusa regulación autonómica respecto de esta última. Además, esta Ley ha introducido una serie de novedades importantes, entre otras: una mayor precisión en la definición del hecho imponible; un cambio en el ámbito territorial del ISD al modificar el criterio preferente para la aplicación de la legislación fiscal española, sustituyendo el criterio relativo a la nacionalidad del sujeto por el ya citado relativo a la residencia habitual o efectiva, con lo que se consigue no solo una adaptación a lo dispuesto en el art. 21 de la LGT para los impuestos que tengan naturaleza personal, sino también un entronque con la legislación extranjera más próxima y con lo ya pactado en los Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición; el establecimiento de una tarifa única, con tipos progresivos en función de la cuantía de la base liquidable; o el establecimiento de unos mínimos exentos en las adquisiciones <<mortis causa>>, que se estructuran en forma de reducciones y se modulan en función del grado de parentesco.²⁰ El objeto del RISD es recoger aquellas disposiciones aplicativas o interpretativas de la LISD que se han considerado necesarias para la adecuada efectividad del tributo.

El ISD gira esencialmente en torno a estas dos disposiciones, cuyo ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de País Vasco y Navarra y de la importante regulación autonómica promulgada en ejercicio de la generosa cesión efectuada al resto de CC.AA. en ejercicio de la capacidad normativa reconocida por la Ley 22/2009, artículo 48 (y equivalente de

¹⁹ Legislación actualizada, accesible en www.boe.es o noticiasjuridicas.com.

²⁰ Preámbulo de la LISD, accesible en www.boe.es.

su predecesora, Ley 21/2001), origen de la dispar regulación del tributo y que, por cuanto no garantiza el respeto al principio de igualdad, sería susceptible de considerarse inconstitucional (precepto reproducido con anterioridad).

En particular, a efectos de la liquidación del ISD siendo el causante aragonés, deberá aplicarse la normativa aragonesa sobre sucesiones en primer lugar. La Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, que contiene una serie de medidas que pretenden complementar el ordenamiento jurídico autonómico mediante reformas o modificaciones normativas de carácter puntual e instrumental; la Ley 24/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; o la Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón, en cuyo artículo 105 se recoge la capacidad normativa de dicha Comunidad para establecer sus propios tributos y recargos sobre tributos del Estado y para la fijación del tipo impositivo, exenciones, reducciones sobre la base imponible y las deducciones sobre la cuota.

A título de ejemplo, apuntamos cómo contempla la vigente regulación de algunas CC.AA., como Aragón, Andalucía y Madrid, y del Estado la reducción, bonificación o exención a efectos del ISD en la sucesión <<mortis causa>> de padres a hijos (Grado I en atención al parentesco más cercano):

1. La vigente normativa aragonesa – a la espera de que el proyecto de Ley de Medidas Relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones entre en vigor a partir de 2019, en su caso – en atención a lo dispuesto en la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad de Aragón, que modifica parcialmente el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, contempla algunas de las siguientes reducciones y bonificaciones:

A) Reducción de la base imponible del 100 por 100 del valor de esta en la adquisición por hijos del causante menores de edad, con el límite de 3.000.000 euros.

B) Reducción de la base imponible del 100 por 100 del valor de esta en las adquisiciones por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

C) Reducción del 99 por 100 por la adquisición de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, con lo requisitos establecidos por Ley.

D) Reducción del 99 por 100 por la adquisición de la vivienda habitual sobre el valor de la misma, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con él durante los dos años anteriores al fallecimiento, con el límite de 125.000 euros.

E) Reducción del 100 por 100 en la base imponible del impuesto correspondiente a su adquisición a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes, con el límite de 150.000 euros y siempre que el patrimonio preexistente del contribuyente no exceda de la cantidad de 402.678,11 euros.

F) Además, desde 2012 el citado DL de la Comunidad de Aragón ha reconocido progresivas bonificaciones en la cuota tributaria del ISD que, si bien el legislador en 2012 afirmó llegarían al 100 por 100 en 2015 (apdo. 2 del art. 3 de Ley 10/2012, 27 diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidades de Aragón), alcanzaron únicamente el 65 por 100 durante 2015, quedando a partir de entonces prácticamente vacías de contenido al incrementarse las exigencias limitando su aplicación (art. 3 de la Ley 10/2015, 28 diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la C.A. Aragón).²¹

Desde el 30 de diciembre de 2015 hasta la actualidad, dicha bonificación del 65% se reduce a supuestos muy tasados, resultando únicamente aplicable en aquellos casos en que la base imponible y el patrimonio preexistente del sujeto pasivo sea igual o inferior a

²¹ Las progresivas bonificaciones en la cuota tributaria desde 2012 hasta 2015 han sido las siguientes:

-20% desde 2012 a 1 de enero de 2013 (número 4 del artículo 3 de la citada Ley 10/2012, 27 diciembre).

-33% desde 1 de Enero de 2013 hasta 25 de enero de 2014 (números 4 y número 1 de la Disposición Transitoria 4.^a de la citada Ley10/2012, 27 diciembre)

-50% desde 26 de enero a 31 de diciembre de 2014 (artículo 3.3 de la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón -«B.O.A.» 31 diciembre-, Ley 2/2014, 23 enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón -«B.O.A.» 25 enero- y citada Ley 10/2015, 28 diciembre).

-65% desde 1 de enero a al 29 diciembre de 2015 (artículo 3.3 de la citada Ley 14/2014, de 30 de diciembre, artículo 3.1 de la referida Ley 2/2014, 23 enero, y artículo 3 de la mencionada Ley 10/2015, 28 diciembre).

100.000 euros, y, además, en los diez años anteriores a la fecha del devengo del impuesto el contribuyente no se hubiera practicado la reducción prevista en el art. 133-2 (art. 3 de la citada Ley 10/2015 de 28 de diciembre).

2. En cuanto a la Comunidad Autónoma de Andalucía – y en atención a la recentísima reforma de su ISD, a través de Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la C.A. de Andalucía en materia de tributos cedidos, derogando el anterior Decreto en materia de tributos cedidos, DL 1/2009, de 1 de septiembre – se contempla fundamentalmente las siguientes:

A) Reducción de la base imponible por la adquisición de la vivienda habitual entre el 100 por 100 y el 95 por 100, dependiendo el valor real neto del inmueble (siendo el porcentaje de reducción del 100 por 100 si el inmueble no supera la cantidad de 123.000 euros; y del 95 por 100 si este excede de los 242.000 euros).

B) Reducción propia por un importe de hasta 1.000.000 de euros de la base imponible para cónyuge y parientes directos.

C) Similar reducción a la anterior para sujetos pasivos con la consideración legal de persona con discapacidad.

D) Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades que se incrementa del 95 por 100 al 99 por 100, aplicable a cónyuges, descendientes, ascendientes y colaterales hasta el tercer grado.

3. La normativa de la Comunidad de Madrid, concretamente DL 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, contempla las siguientes:

A) Reducción en las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años de 16.000 euros, más 4.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 48.000 euros. Adicionalmente, se aplicará una reducción a las personas discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 y un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 de 55.000 euros y 153.000 euros, respectivamente.

- B) Reducción del 95 por 100 de la base imponible en adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 123.000 euros, gozarán las adquisiciones <<mortis causa>> de vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean el cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.
- C) Bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones para los sujetos incluidos en los grupos I y II.

4. La legislación estatal, por su parte, contiene las siguientes reducciones:

- A) Reducción en las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años de 15.956,87 euros, más 3990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros. Adicionalmente, para las personas que tengan la consideración legal de minusválidos con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 y con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, una reducción de 47.858,59 euros y de 150.253,03 euros, respectivamente.
- B) Reducción del 95 por 100 en las adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades para cónyuges y descendientes de la persona fallecida. Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros, gozarán las adquisiciones de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

No obstante, es importante señalar que actualmente se halla en tramitación en las Cortes de Aragón un proyecto de ley de reforma del ISD. Las modificaciones de mayor calado contenidas en el citado proyecto se sintetizan en los siguientes puntos:

1. La reducción propia aragonesa a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, se modifica, por un lado, incrementando el importe límite previsto a favor del cónyuge, los ascendientes y los descendientes del fallecido de 150.000 a 500.000 euros (de 175.000 a 575.000 euros en caso de discapacidad); y por otro lado, eliminando el requisito según el

cual el patrimonio preexistente del contribuyente no podía exceder de 402.678,11 euros. Además, se extiende a nietos y ulteriores descendientes del fallecido.

2. La reducción estatal prevista para la adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida se aplicará, con el carácter de mejora, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón, con un porcentaje del 100 por 100 sobre el valor de la vivienda, elevándose el límite estatal a 200.000 euros.

3. Se da nueva configuración a la tributación de la sucesión empresarial, a través de la introducción de una reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón del 99 por 100 por la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.

En cuanto al <<recorrido>> de este proyecto de ley, con fecha 23 de mayo de 2018 y de conformidad con lo dispuesto en el art. 161.1 del Reglamento de las Cortes de Aragón, se procedió a la calificación del Proyecto de Ley de Medidas Relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se ordenó su publicación en el Boletín Oficial de las Cortes de Aragón, el cual se tramitará por el procedimiento legislativo común.

Con fecha 28 de junio, el Pleno de las Cortes de Aragón votará la toma en consideración del proyecto de ley. Todo parece indicar a día de hoy que la votación será favorable al contar el citado proyecto de ley con el favor de los grupos parlamentarios Popular, Socialista, Ciudadanos de Aragón y el PAR, y que cuentan con una amplia mayoría parlamentaria. Si finalmente la votación fuera favorable (como todo parece indicar), la Mesa de la Cámara acordará la apertura del plazo de propuesta de audiencias legislativas y la remisión del texto a la Comisión correspondiente para su tramitación, y posteriormente la presentación de enmiendas, en su caso, y la aprobación final.

La disposición final segunda del mencionado proyecto de ley dispone, respecto de la misma, su entrada en vigor el 1 de enero de 2019. No obstante, su entrada en vigor podría producirse este año, tras llegar a un acuerdo el grupo parlamentario PAR con el grupo parlamentario socialista por el cual el primero votaría a favor a cambio de que su entrada en vigor se adelantase, aceptando el segundo una enmienda en la tramitación para que la reforma se aplique al mes y medio de la aprobación en las Cortes, según ha manifestado Elena Allué, diputada del Partido Aragonés.²²

²² Europa press, accesible en www.eleconomista.es, 15 de junio de 2018.

Dicha modificación se impulsa tras la Queja trasladada al Gobierno de Aragón por el Justicia de Aragón recogida en número de expediente DI-864/2017-7, en la que – ciñéndonos a los argumentos más relevantes – el motivo principal de queja expresado en las reclamaciones presentadas es que el pago del ISD en Aragón supondría una infracción del principio de igualdad recogido en el artículo 14 CE, pues consideran los promotores de la Queja que el trato fiscal que reciben en la Comunidad es discriminatorio si se compara con el que reciben otros españoles en otras Comunidades Autónomas.

Además, se expone en los escritos otros argumentos como que la cuota del ISD en Aragón es muy elevada, hasta el punto de confiscatoria, vulnerando lo dispuesto en el artículo 31 CE; que el citado impuesto grava especialmente a las clases medias ahorradoras; o incluso, que se estaría produciendo una especie de éxodo hacia otras CC.AA. con menor tributación.

Tras recibir dicha Queja, el Gobierno de Aragón emitió un informe, defendiendo la regulación autonómica del ISD. No obstante, no nos detendremos en dicho informe, ya que algunas de sus afirmaciones han quedado en papel mojado, al ser superadas por el proyecto de Ley impulsado por el propio Gobierno de Aragón. Simplemente, referirme a algunas conclusiones del informe que interesa resaltar:

1. Limitar el debate sobre el sentido de un impuesto al impacto del mismo en los contribuyentes es <<jugar con ventaja>>, en tanto que a nadie le gusta pagar impuestos.
2. El hecho de que en una Comunidad Autónoma se tribute en mayor o menor medida deriva de nuestra estructura constitucional de Estado de autonomías y, más concretamente, de la gestión que las distintas CC.AA. hacen de sus impuestos, por lo que resultaría impreciso hablar de discriminación por las diferencias impositivas entre las distintas CC.AA., prescindiendo de un análisis pormenorizado de la presión fiscal global y únicamente poniendo el foco en un impuesto concreto.
3. Colegir que detrás de una decisión de tanta trascendencia como es el cambio de residencia se encuentra un factor tan volátil como la tributación – en relación con el presunto éxodo fiscal hacia otras CC.AA. con menor fiscalidad – resulta poco racional.

III. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

1. LA REGULACIÓN DEL ISD INCUMPLÍA LA PROHIBICIÓN DE RESTRICCIÓN A LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES, CONSECUENCIA DE LAS DIFERENCIAS EN EL TRATO FISCAL ENTRE LOS CAUSAHABIENTES RESIDENTES Y NO RESIDENTES EN ESPAÑA. STJUE DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014, CONDENA AL REINO DE ESPAÑA.

El Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, dirigido por el profesor D. Manuel Lagares, en Febrero de 2014, ya aconsejaba reformar el ISD no solo en cuanto a tratamiento entre residentes y no residentes (que, en cierta forma, se adelantó a lo razonado por STJUE de 3 de septiembre de 2014), sino también entre todos los españoles, a través de una serie de propuestas de medidas concretas, entre otras:

1. Creación de una tributación mínima por sucesiones en todo el territorio nacional, la cual debería contar con una tarifa impositiva que discrimine exclusivamente en función del grado de parentesco.
2. Establecimiento de un mínimo exento para impedir que los patrimonios reducidos estén sometidos al pago del mismo, y de unos tipos impositivos situados entre el 4 y 10 por 100.
3. Al tratarse de un impuesto cedido a las CC.AA., las diferencias normativas llevan a la existencia de importantes diferencias en la tributación de herencias similares, por lo que sería recomendable que la normativa estatal fijara unos límites máximos y mínimos, dentro de los que pudieran moverse las capacidades normativas autonómicas.

Mediante la STJUE, de 3 de septiembre de 2014, asunto c-127-2012, se declaró contraria a derecho la regulación española del Reino de España del ISD, por discriminar a los causahabientes (herederos sujetos pasivos del impuesto) no residentes en España, al vetarles la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos exigiendo la aplicación de la normativa estatal, que no contemplaba bonificación o reducción, lo cual suponía un perjuicio al obligarles a pagar más que a los residentes. El TSJUE considera que España habría incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales, art. 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al permitir que se establezcan diferencias de trato fiscal en ISD entre los causahabientes residentes y no residentes en España.

El Tribunal de Justicia argumentó que la normativa de un Estado miembro (en este caso, España) que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, cuando da lugar a que las sucesiones entre no residentes soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones en las que solo intervienen residentes, constituye una restricción de la libre circulación de capitales.

Por otro lado, también esgrimió el órgano jurisdiccional europeo que la posibilidad de que en virtud de la legislación estatal se dé un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, aun cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales, con independencia de si todas las CC.AA. han ejercido o no la facultad prevista por la legislación estatal. En la misma línea, continua: <<cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del ISD a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de este, esa normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales>>.

Como consecuencia de dicha condena, el legislador español reformó la DA Segunda de la Ley 29/1987, por la DF Tercera de la Ley 26/2014, que permite en determinados supuestos aplicar la regulación autonómica que contempla beneficios, a partir de enero de 2015.

No obstante, tras dicha modificación, no parece resuelta la discriminación de ciudadanos extracomunitarios, a quienes se seguiría privando de los beneficios autonómicos, por residir fuera de la UE o del Espacio Económico Europeo. Ello ha sido analizado en Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de mayo de 2016 y en resolución de Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de octubre de 2016, y, recientemente, en la importante Sentencia núm. 242/2018, de 19 de febrero, a la que nos referimos a continuación.

2. ¿PUNTO FINAL A LA DISCRIMINACIÓN Y DESIGUALDAD EN EL ISD ENTRE ESPAÑOLES, EUROPEOS Y EXTRACOMUNITARIOS? LA RECIENTÍSIMA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO NÚM 242/2018, DE 19 DE FEBRERO.

Esta desigualdad y discriminación ha sido reconocida por el Tribunal Supremo, asimismo respecto de residentes (sujetos pasivos) extracomunitarios, en la importante y recentísima

Sentencia núm 242/2018, de 19 de febrero²³, que debería poner fin a la discriminación en el ISD entre españoles, europeos y no europeos.

La recurrente, residente extracomunitaria (Canadiense), sujeto pasivo del ISD en cuanto heredera de su madre, interpone recurso contencioso-administrativo por responsabilidad patrimonial del Estado español, solicitando que se anule la resolución impugnada, por ser contraria a Derecho al no haber respetado el Estado legislador el principio de igualdad (art. 14 CE), justicia tributaria (art. 31.1CE), ni libre circulación de capitales (art. 63 TFUE). En apoyo de su derecho invoca la sentencia C-127/12 del TJUE, plenamente aplicable al caso, y que el citado art. 63 del TFUE se refiere a la prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, como mantiene la sentencia Welte de 17 de octubre de 1913, asunto C- 181/12 , en relación con la normativa de un Estado miembro (Alemania) y la aplicación a un ciudadano residente en un país que no pertenece a la UE ni al EEE, como es la Confederación Suiza, sentencia que no se tiene en cuenta por la Administración²⁴

El TS estima parcialmente el recurso por vulnerar el derecho europeo, ordena la revocación del Acuerdo de Consejo de Ministros por el que se denegó solicitud indemnizatoria formulada, en concepto de responsabilidad patrimonial derivada de la aplicación de la normativa estatal del ISD, contraria al Derecho de la Unión Europea, según STJUE, de 3 Sep. 2014. Reconoce incumplimiento del derecho europeo, al establecer diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España y, al conocer España el criterio del TJUE, plasmado con anterioridad al devengo del impuesto, España tenía que haber adaptado su normativa al derecho europeo, para evitar la diferencia de trato, prohibida por el derecho europeo, que es la causante directa del daño cuya indemnización se reclama. Por ello, y al concurrir los requisitos exigidos por la jurisprudencia para apreciar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción de la ley

²³ STS núm. 242/2018, de 19 febrero de 2018, Rec. 62/2017, Sala Tercera Contencioso-administrativo, Sección 5ª, La Ley, Nº 9166, Sección Reseña de Sentencias, 26 de Marzo de 2018, Edit. Wolters Kluwer.

²⁴ En síntesis, la recurrente solicita: 1) que se declare la existencia de relación de causalidad entre el mal funcionamiento del legislador español al aprobar unas normas declaradas ilegales por constituir una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida por el Derecho europeo, y el daño causado por el pago de la cuota del ISD; 2) se valore el daño causado por el mal funcionamiento en la cuantía de la cuota pagada por la recurrente; y 3) se reconozca el derecho a percibir una indemnización compensatoria del daño sufrido, más los intereses de demora que correspondan.

Considera que la cuota satisfecha por dicho impuesto no se ajusta a Derecho, apoyándose en STJUE de 3 de septiembre de 2014, al haber declarado dicha sentencia incompatible con la normativa europea la norma interna española que permitía se establecieran diferencias en el trato fiscal entre los causahabientes residentes y no residentes en España.

estatal del Derecho comunitario, condena a la Administración estatal al pago de la cantidad resultante de restar de lo abonado por el impuesto de sucesiones lo que debiera de abonarse en aplicación de la normativa autonómica de Cataluña al tiempo del devengo del impuesto, más los intereses legales

La Sentencia reproduce parte importante de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, en particular, en su Fundamento de Derecho Cuarto:

“que la diferencia de trato que la sentencia del Tribunal de Justicia contempla para declarar el incumplimiento por parte del Reino de España de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (AEEE) de 2 de mayo de 1992, deriva directamente de una norma estatal, cual es el artículo 32 de la Ley 22/1999 (LA LEY 2423/1999), de 22 de diciembre , por el que se regulan los puntos de conexión para entender que el impuesto de sucesiones, también el de donaciones, se produce en las Comunidades Autónomas”.

La circunstancia de que las CCAA, al amparo del artículo 48 de la citada Ley 22/2009 (antes artículo 40 de la Ley 21/2001), hayan asumido competencias normativas sobre reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota, no permite considerar que la diferencia de trato que contempla la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tenga origen en la normativa autonómica y, en consecuencia, imputable a la Administración de cada Comunidad.

La diferencia de trato que aprecia la sentencia deriva, según afirma, de la regulación que la Ley estatal 22/1999 ofrece de los puntos de conexión en el artículo 32, sin que por ello apreciase responsabilidad alguna por las Comunidades autónomas. Los fundamentos jurídicos 62 y 63 de la sentencia revelan que es el criterio de conexión de la legislación española la que da origen al trato diferenciado que se declara disconforme con el derecho europeo.

3. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES QUE PODRÍAN VERSE VULNERADOS. EN ESPECIAL, PRINCIPIO DE IGUALDAD, NO CONFISCATORIEDAD, CAPACIDAD ECONÓMICA Y JUSTICIA TRIBUTARIA. SENTENCIA DEL TC 60/2015, DE 18 DE MARZO. EN UN CONTEXTO TRIBUTARIO GENERAL, DECLARACIÓN DE GRANADA DE MAYO DE 2018.

No es desacertado decir que en la actualidad el ISD se encuentra en entredicho al existir no pocas opiniones en torno a su presunta inconstitucionalidad, apoyándose los

detractores del mismo en distintos argumentos como la vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica, no confiscatoriedad, capacidad económica y justicia tributaria. No obstante, el argumento que parece tener más fuerza y al que más se alude para justificar la inconstitucionalidad del ISD es el principio de igualdad. Es por ello, que nos centraremos en la posible infracción de este principio de forma más extensa, sin pasar por alto otros fundamentos o principios constitucionales que podrían verse afectados.

En primer lugar, en cuanto a la posible vulneración del principio de igualdad, es preceptivo delimitar previamente el término. En nuestra Carta Magna, existen numerosas referencias al concepto de igualdad: los artículos 1.1, 9.2, 14, 139 o 149.1.1ª de la CE son manifestaciones del citado concepto, como derecho y principio.

El artículo 1.1 CE sintetiza los principales rasgos del Derecho constitucional español vigente y, en consecuencia, de todo el resto del ordenamiento jurídico, entre los que se encuentra la igualdad como valor constitucional. Las decisiones fundamentales de la Constitución se traducen desde el punto de vista jurídico en supraprincipios jurídicos o principios de principios, al formar el basamento último, nuclear e irreductible de todo el ordenamiento jurídico. Así, la referencia a estos valores o principios, de que forma parte la igualdad, es expresión del contenido material del Estado de Derecho, en el que toda actuación de los poderes públicos debe dirigirse a la consecución de dichos valores.

La igualdad es un valor preeminente de nuestro ordenamiento jurídico, que debe situarse en un rango central (SSTC 103/1983, 8/1986), <<que se proyecta con una eficacia trascendente de modo que toda situación de desigualdad persistente a la entrada en vigor de la Constitución deviene incompatible con el orden de valores que la Constitución proclama>> (STC 8/1983).²⁵

Si bien el artículo 1.1 CE propugna de forma genérica como uno de los valores superiores de su ordenamiento jurídico la igualdad, el artículo 9.2 CE supone una manifestación más concreta de la misma, reconociendo una igualdad material, efectiva que debe conectarse,

²⁵ DELGADO-IRIBARREN GARCÍA-CAMPERO, M., Sinopsis elaborada en el portal web Congreso...cit., artículo 1, accesible en www.congreso.es/consti, 2005.

a su vez, con el artículo 14 CE que hace referencia al principio de no discriminación o a un concepto de igualdad más formal, como derecho fundamental.

El artículo 9.2 compromete la acción de los poderes públicos, a fin de que pueda alcanzarse la igualdad sustancial entre los individuos, con independencia de su situación social (STC 39/1986, de 31 de marzo). La incidencia del mandato contenido en el artículo 9.2 supone una modulación del artículo 14 CE en tanto no se podrá reputar de discriminatoria y constitucionalmente prohibida la acción de favorecimiento que los poderes públicos emprendan en beneficio de determinados colectivos a fin de que, mediante un trato especial más favorable, vean compensada su situación de desigualdad sustancial (STC 216/1991, de 14 de noviembre).²⁶

Por último, el artículo 14 de nuestra Constitución que recoge un concepto de igualdad formal, definido por el TC como prohibición de toda diferenciación de trato que carezca de una justificación objetiva y razonable; afirmando el carácter vinculante de este principio tanto para el legislador (igualdad en la ley) como para los órganos aplicadores del Derecho (igualdad en la aplicación de la ley) y los particulares (igualdad horizontal).²⁷ Es decir, de lo anterior cabe extraer una importante conclusión: el principio de igualdad no conlleva la prohibición de todo trato diferenciado, es decir, la igualdad no debe entenderse como uniformidad. Lo que el artículo 14 CE persigue es impedir una discriminación no razonable, subjetiva, arbitraria, que no tenga una base; pero reconoce determinada discriminación positiva.

Pues bien, sentadas las bases sobre las que descansa la igualdad, esta debe ponerse en relación con el artículo 31 CE, fundamental a los efectos que nos ocupan, que ofrece de nuevo una manifestación del principio de igualdad en el ámbito tributario. Para abordar dicho principio en el ámbito financiero, será necesario partir de los referentes fijados por el TC. En el ámbito tributario, el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera; así, la presunta vulneración del principio de igualdad se fundamenta en el

²⁶ RODRÍGUEZ COARASA, C., Sinopsis elaborada en el portal web Congreso...cit., artículo 9, accesible en www.congreso.es/consti, 2003.

²⁷ GÁLVEZ MUÑOZ, L., Sinopsis elaborada en el portal web Congreso...cit., artículo 14, accesible en www.congreso.es/consti, 2003 (Actualizada por SIEIRA, S., 2011).

diferente tratamiento que, desde la perspectiva del deber de contribuir, atribuye el legislador a idénticas manifestaciones de riqueza. Sin embargo, la jurisprudencia del TC ha matizado que las discriminaciones no son arbitrarias cuando se establecen en función de otro principio constitucional amparado por el ordenamiento.

El principio de igualdad no puede entenderse de forma tan rígida y monolítica que conduzca a calificar como inconstitucional la desigualdad que pueda derivarse del ejercicio legítimo, por parte de las CC.AA., de sus competencias en materia tributaria y financiera.²⁸ En el mismo sentido, la STC 37/1981 dice: <<... no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad de ordenamiento de la que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional, se tienen los mismos derechos y obligaciones>>. Por tanto, <<el principio constitucional de igualdad no impone que todas las CC.AA. ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera y con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas CC.AA., no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1ª CE, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía...>> (STC 37/1987, de 26 de marzo).²⁹

De lo anterior podría extraerse que las desigualdades que en la práctica surgen en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas CC.AA. estarían justificadas como consecuencia de la pluralidad de ordenamiento autonómicos y de las competencias normativas atribuidas a las CC.AA. en materia tributaria. En este sentido, el TS en Sentencia de 21 de marzo de 2007 consideró que las desigualdades derivadas del ejercicio de competencias y capacidad normativa que la CE, los EE.AA. y el resto de

²⁸ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.,: *“Curso de Derecho Financiero y ... cit.*, p. 117.

²⁹ CASTELAO J., Sinopsis elaborada en el portal web... cit., accesible en www.congreso.es/consti, artículo 139, 2006 (Actualizada por SIEIRA, S., 2011).

ordenamiento jurídico atribuía a las CC.AA. no conllevaba vulneración del principio constitucional de igualdad.

No obstante, dichas justificaciones no se sustentan a la luz de recientes pronunciamientos del TC. En este sentido, es trascendental la STC 60/2015, de 18 de marzo³⁰, resultado de la elevación de cuestión de constitucionalidad, que profundiza en las exigencias insitas en el principio de igualdad, al analizar y declarar inconstitucional un precepto incluido en una Ley autonómica valenciana que concedía importantes beneficios fiscales en el ISD (bonificación de hasta el 99 por 100) a los causahabientes (herederos, sujetos pasivos) residentes en el territorio valenciano, frente a los no residentes. La STC de 18 de marzo de 2015 abre la puerta a que algún juzgado o tribunal eleve cuestión de constitucionalidad al TC y se impulse la armonización del impuesto. Supone un cambio de criterio, ya que, hasta que se dictó dicha Sentencia, numerosos TTSJ se habían negado a elevar cuestiones respecto de diferencias de tributación entre CC.AA., por considerar que el TC aceptaba la disparidad (vg. SSTC 150/1990 y 108/2003; SSTSJ Madrid, 756/201, de 2 de junio, y Comunidad Valenciana, 623/2012, de 18 de mayo; STS de 21 de marzo de 2007).

Reitera el TC que, a efecto de comprobar si una determinada medida regulada por la normativa tributaria autonómica es respetuosa con el principio de igualdad es preciso:

1. Concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales.
2. Una vez han sido concretadas, que exista una justificación o finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales.
3. Que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean proporcionales.

Es decir, la utilización de la residencia como elemento diferenciador entre contribuyentes no se reputará inconstitucional, siempre que la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente. No obstante, respecto a la regulación del ISD se concluye en la citada sentencia, que al carecer de cualquier justificación legitimadora, el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no solo se vulnera el principio de igualdad,

³⁰ Accesible en www.boe.es, núm. 98, de 24 de abril de 2015.

sino que se utiliza un criterio de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31 CE).

Esta tensión entre los principios constitucionales de la igualdad y autonomía político-financiera, reclama atención por parte del Estado – titular último del sistema financiero y tributario – ya que el propio TC ha afirmado no solo la quiebra del principio de igualdad al no existir una finalidad objetiva, razonable, más allá del criterio de residencia que justifique la diferencia de trato entre los distintos ciudadanos de las distintas comunidades, sino también su incompatibilidad con el principio de justicia tributaria.

En relación con el analizado principio de igualdad, al cierre del presente trabajo, en mayo de 2018, se ha tenido conocimiento de la emisión de informe, conocido como “Declaración de Granada”, por más de una treintena de catedráticos de Derecho Tributario, muy crítico con el funcionamiento por la Hacienda Pública. En particular, el documento considera que la quiebra del principio de igualdad no se produce solo cuando el llamado a contribuir desoye tan elemental mandamiento, sino también cuando es el propio Estado quien propicia la desigualdad en la contribución de los ciudadanos al sostenimiento del gasto público. Denuncian que no se respeta el principio de igualdad, entendido como la necesidad de que todos los españoles deban tributar, al menos de modo similar, cualquiera que sea el territorio donde residan, llamando la atención sobre el tratamiento desigual conferido a todos los ciudadanos españoles atendiendo al origen de sus rentas y reclamando al Estado <<que ejerza de forma activa su competencia exclusiva de armonización y regulación de la Hacienda General>>.

También se critica por parte de los catedráticos la vulneración del principio constitucional de la presunción de inocencia – hablando de una <<presunción de culpabilidad>> que parece haberse instalado en las dependencias administrativas – obligando al contribuyente a cumplir con unas obligaciones que originariamente deben ser propios de la Administración tributaria.

Otro de los posibles argumentos en el que se apoyan los detractores del ISD para defender la inconstitucionalidad de su regulación es la vulneración del principio de no confiscatoriedad recogido en el artículo 31 de nuestra Constitución.

A efecto de valorar si existe o no una vulneración del principio de no confiscatoriedad, hay que acudir a la doctrina y jurisprudencia al respecto. La progresividad que caracteriza al sistema tributario encontraría en la no confiscatoriedad, un límite infranqueable. El principio de no confiscatoriedad supone un límite que dimana del derecho de propiedad, cuya finalidad sería impedir una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta.³¹ Vinculado también este principio al de capacidad contributiva y al de justicia tributaria, no resulta sencillo identificar cuándo un tributo tiene efectos confiscatorios.

Nuestros tribunales han sido poco precisos a la hora de dibujar los límites de este principio constitucional, aludiendo en ocasiones al “tipo” de gravamen. Como ejemplo, nuestro TC, en SS 14/1998 y 233/1999, ha considerado que dicho principio <<obliga a no agotar la riqueza imponible – sustrato, base o exigencia, de toda imposición – que resultaría vulnerado de agotarse la riqueza imponible; esto es, cuando un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un gravamen del 100 por 100 de la renta>>. ³² Resulta evidente que agotar por completo la riqueza imponible, es decir, el 100% sería confiscatorio. No obstante, de las palabras del TC tampoco se puede colegir que solo resulte confiscatorio agotar la riqueza imponible. Por tanto, no quedaría vedada la posibilidad - a mi juicio - de que un gravamen del 90%, por ejemplo, pudiera resultar confiscatorio. La cuestión, pues, no parece clara.

El ISD es un tributo que, en casos extremos, puede llegar a alcanzar tipos marginales que superan el 80%, entrando en colisión estas cifras con el principio de no confiscatoriedad del artículo 31 CE, no pudiendo justificarse tal tipo de gravamen en base al principio de progresividad, siendo a todas luces confiscatorio. ³³

³¹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Consideraciones generales sobre el principio de no confiscatoriedad en el Derecho tributario español*, Madrid, 2017, p. 4.

³² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.,: *“Curso de Derecho Financiero y ... cit.*, p. 121.

³³ La elevada escala de gravamen del impuesto, unida a la aplicación de los coeficientes multiplicadores en función del parentesco (Grupo IV) y el patrimonio preexistente, puede llevar el tipo marginal del ISD en España a la cifra de 81,6% (vg. arts. 9 y 10 Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado). Estos números se alcanzarían cuando un extraño (Grupo IV) con un patrimonio preexistente superior a 4.020.770,98 euros heredara bienes por un valor superior a 797.555,08 euros, al aplicarse un coeficiente multiplicador de 2,4 sobre un tipo del 34% ($34 \times 2,4 = 81,6$). MARTÍN

El TC ha señalado que un tributo no puede, so pretexto del deber de contribuir y mediante la aplicación de diversas figuras tributarias, llegar a privar al contribuyente de sus rentas y propiedades.³⁴ Del mismo modo, sería confiscatorio el IRPF que no puede pagarse con la afluencia normal de renta de un período impositivo, o aquel impuesto patrimonial que ha de pagarse con la renta acumulada en ejercicios anteriores. Situación que, según otros autores, no ocurre en el ISD al recaer sobre bienes adquiridos, cuya deuda a pagar de hasta un 81,6% puede ser abonada con dichos bienes, de forma que no hay que hacer frente al pago del impuesto con una riqueza acumulada anteriormente.³⁵

Por tanto, existirían indicios de confiscatoriedad si se establecieran impuestos permanentes sobre el patrimonio cuya cuantía excediera de la renta de ese patrimonio. Además – se continúa en la misma línea – que para que un impuesto pueda ser considerado confiscatorio ha de derivarse de la configuración general de su hecho imponible y de los restantes elementos esenciales, no siendo suficiente con que en un supuesto concreto pueda tener carácter confiscatorio como puede suceder con el ISD. Por lo que no puede hablarse de confiscatoriedad del ISD en España por unos supuestos aislados que, ni siquiera podría asegurarse con firmeza que constituyeran una quiebra del principio de no confiscatoriedad.

A mayor abundamiento, hay que tener en cuenta que la sucesión <<mortis causa>> es el hecho imponible del Impuesto sobre Incremento de Valor Terrenos de Naturaleza Urbana, tributo municipal que grava el <<teórico>> incremento de valor del suelo, sobre la base de su Valor Catastral, en función de los años que ha permanecido propiedad del causante. En ocasiones, la suma de dicho impuesto y del ISD puede resultar un importe confiscatorio.

RODRÍGUEZ, J.M., *El impuesto de sucesiones y donaciones a la luz del principio de no confiscatoriedad, una visión comparada*.

³⁴ STC 150/1990, de 4 de octubre, accesible en tribunalconstitucional.es, núm 266, de 06 de noviembre de 1990.

³⁵ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (Resumen de la Tesis de GARCÍA DE PABLOS, J.F., *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*, Madrid, 2010), p. 25, accesible en www.ief.es.

En algunos países de nuestro entorno la materia ha sido abordada con mayor claridad, generalmente por sus tribunales: por ejemplo, en Alemania señalan como línea infranqueable del poder tributario del Estado un gravamen del 50% de la riqueza potencial del sujeto (STC de 22 de junio de 1995); en Bélgica se aborda concretamente la confiscatoriedad en el ISD señalando que un tipo del 90% es <<manifiestamente confiscatorio>>.

En tercer lugar, nos referiremos al principio de capacidad económica. Tradicionalmente se ha entendido que únicamente podían establecerse tributos cuando se producía un acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica. Así, el principio de capacidad económica actuaba como presupuesto y límite para la tributación.³⁶ Son hechos indicativos de capacidad económica, generalmente, la titularidad de un patrimonio, percepción de una renta, consumo de bienes y tráfico o circulación de riqueza.

Mientras que los detractores del ISD se preguntan cuál es la riqueza creada en la sucesión en tanto consideran que no existe en la sucesión una verdadera circulación en sentido económico, ni creación o aumento de riqueza desde el mismo plano; desde el punto de vista tributario es incuestionable que la adquisición gratuita de riqueza constituye una manifestación de capacidad económica, sin contraprestación del adquirente. El ISD somete a tributación una manifestación de capacidad económica, la adquisición patrimonial que constituye un incremento de dicha capacidad en favor del beneficiario y que, en principio, debe ser gravada³⁷, con la salvedad de aquellos casos en que un hecho aparezca configurado como hecho imponible y, sin embargo, no sea indicativo de capacidad económica, donde la solución pasará por la vía de exenciones o bonificaciones, no por vía de la exclusión <<a priori>> de la norma general.

Existen otros argumentos contrarios a la vigente regulación del ISD – en los que me detendré de manera mucho más sucinta - como son la posible vulneración del principio de seguridad jurídica, la doble imposición que se produce al gravar las herencias o la complejidad de aplicación de la regulación a efectos de autoliquidación del ISD.

³⁶ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.,: *“Curso de Derecho Financiero y ... cit.*, p. 122.

³⁷ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (Resumen de la Tesis de GARCÍA DE PABLOS ...*cit.*, p. 34, accesible en www.ief.es .

En cuanto a la vulneración del principio de seguridad jurídica, se esgrime que el gran número de presunciones que se establecen frente al temor a la ocultación y a la imposibilidad de atajar el fraude podría generar cierta inseguridad jurídica; o también que ciertos conceptos jurídicos indeterminados en la LISD podrían dejar un amplio espacio a la Administración para fijar ciertos valores de acuerdo a sus intereses.

Respecto a la doble imposición que podría generarse como consecuencia de gravar el caudal hereditario, se alega que los bienes que integran un patrimonio y las rentas del mismo ya han sido objeto de gravámenes por los Impuestos sobre la Renta y Patrimonio a cargo del causante. Sin embargo, esa duplicidad impositiva no se referiría tanto a la coincidencia en el hecho imponible, sino cuando dos impuestos inciden sobre una misma manifestación de riqueza, de capacidad económica dentro de un mismo período impositivo; situación que no se produce en el ISD en que se grava la capacidad económica del beneficiario, la adquisición de riqueza obtenida a título gratuito.³⁸

Por último, algunos autores critican la complejidad de la aplicación de la regulación a efecto de liquidar el ISD. Sin perjuicio de compartir la necesidad de revisar y simplificar dicha regulación del procedimiento de liquidación, sin embargo, ello no puede ser tomado en cuenta como argumento para impulsar su inconstitucionalidad o una eventual eliminación del impuesto en tanto en cuanto existen otros impuestos de igual o mayor complejidad que el presente.

IV. POSIBLES INICIATIVAS LEGISLATIVAS DE <<LEGE FERENDA>>.

A lo largo de estos últimos años se han impulsado diferentes propuestas dirigidas a los distintos poderes públicos a efecto de que solventen las desigualdades e injusticias que dicho impuesto provoca. Desde iniciativas más extremas, que persiguen la supresión del ISD, hasta propuestas menos radicales que invocan la necesidad de armonización del mismo.

Sin perjuicio de lo que resulte de la tramitación del proyecto de Ley en Aragón al que hacíamos referencia con anterioridad, apuntamos a continuación algunas de las modificaciones que se han propuesto en torno a este impuesto, sin ánimo de ser exhaustivo, en general:

1. La armonización de la normativa del ISD a través de una Ley estatal que defina los elementos esenciales del impuesto a aplicar por todas las CC.AA. En particular, sería de especial importancia el establecimiento de una adecuada coordinación en las bonificaciones y reducciones a la base imponible, de forma que sobre la base de las bonificaciones y reducciones estatales, las CC.AA. solo pudieran introducir modificaciones análogas.³⁹ Es decir, la regulación de una horquilla de tipos mínimos y máximos dentro de los cuales cada CC.AA. tiene capacidad normativa, así como de aquellos otros aspectos del tributo que pueden desnaturalizar la <<esencia>> del mismo.⁴⁰

Con ello, conseguiríamos una mayor simplificación del ISD y, al mismo tiempo, dejaría margen a las CC.AA. para que adoptasen decisiones tributarias en ejercicio de su autonomía, si bien acotadas y armonizadas. Simplemente obligaría a reformar el art. 32 y, fundamentalmente, el art. 48 de la Ley 22/2009, LCT, germen de todos los males en nuestra humilde opinión, así como la normativa sustantiva, la LISD; al tratarse de leyes ordinarias, bastaría la mayoría simple en las Cortes. Asimismo, debería adaptarse el RISD y la normativa autonómica.

³⁹ Consejo Asesor Institucional de la AEDAF, *Iniciativas tributarias para el nuevo Gobierno de España*. 2016, p31, accesible en www.aedaf.es.

⁴⁰ LÓPEZ CASASNOVAS, G. y DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., *El ISD: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español.*, accesible en www.indret.com.

2. El establecimiento de una tarifa con pocos tramos y cuyo tipo máximo de gravamen no supere un porcentaje razonable (10-15%) en sucesiones troncales.⁴¹
3. La fijación, a nivel estatal, de un mínimo exento que permita dejar fuera del impuesto los patrimonios bajos y medios, gravándose tan solo la transmisión de los grandes patrimonios. Si bien esto – a mi juicio – podría entrar en colisión con el principio de generalidad reivindicable de los tributos y, en concreto, del ISD.
4. La exención de la transmisión <<mortis causa>> de la vivienda habitual a favor de cónyuges y/o descendientes directos. Si bien ya existen significativas reducciones en estos casos en la mayoría de las CC.AA.
5. La supresión de la tributación en el IRPF, como ganancia patrimonial, de las transmisiones lucrativas <<inter vivos>> con la finalidad de evitar la asimetría de trato con las transmisiones <<mortis causa>> y prevenir el doble gravamen que se pudiera producir.⁴²

Estas son, pues, algunas de las concretas iniciativas que con mayor habitualidad se ponen <<encima de la mesa>> en torno al ISD.

⁴¹ Consejo Asesor Institucional de la AEDAF, *Iniciativas tributarias...cit.*

⁴² LÓPEZ CASASNOVAS, G. y DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., *El ISD: una valoración...cit.*, p. 9.

V. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES.

Una primera lectura del art. 31 CE lleva a una sencilla conclusión: la combinación del principio de igualdad con la obligación de contribuir de acuerdo con la capacidad económica del obligado tributario permite afirmar que personas con idéntica capacidad económica están obligadas a contribuir de idéntica forma y personas con distinta capacidad económica deben contribuir de forma diferente, aplicando, en este caso, el principio de progresividad para fijar en qué ha de contribuir en función de dicha capacidad económica.

Sin embargo, este simple razonamiento quiebra a tenor de la regulación estatal y autonómica del ISD, derivada de la generosa regulación estatal ex art 48 de la Ley 22/2009, que ha reconocido amplia potestad normativa a las CC.AA. para regular aspectos fundamentales del impuesto, dando luz verde a la dispar regulación de las CC.AA., que deriva en situaciones de desigualdad y graves agravios comparativos.

Son numerosas las CC.AA. que, en ejercicio de su capacidad normativa, han incorporado en su normativa importantes reducciones y bonificaciones a efecto del cálculo del ISD. No obstante, no se alcanza a comprender las razones o motivos en que se apoyan estas ventajas fiscales, las cuales ni guardan relación con los principios constitucionales del art. 31 CE, ni siquiera con elementos objetivos diferenciadores de un territorio frente a otro como, por ejemplo, podría ser la renta per cápita de dichas CC.AA. Recordemos que si se trata de <<reducciones de la base imponible>>, estas deberían responder a “circunstancias económicas o sociales propias de la Comunidad Autónoma de que se trate”, sin que, no obstante, se exija nada en caso de “deducciones y bonificaciones de la cuota” (art. 48 Ley 22/2009).

Si bien las posibles diferencias entre normas autonómicas reguladoras de amplios aspectos del ISD no han de conllevar *per se* vulneración del principio de igualdad, ello en modo alguno puede suponer <<barra libre>> para las CC.AA. que, con la vista puesta en su <<nicho electoral>>, establezcan beneficios fiscales a sus residentes (nos permitimos hacer extensivo el razonamiento a sus causantes y causahabientes), frente a los residentes en el resto de España o en la UE, de forma que no <<valga lo mismo>> fallecer en una CA que en otra. Estas desigualdades y discriminaciones injustificadas, entre residentes y no residentes, vulneran los principios constitucionales (igualdad) y

Europeos (libre circulación de capitales), como ya vienen advirtiendo los órganos jurisdiccionales en STC 60/2015, de 18 de marzo, STJUE de 3 de septiembre de 2014 o STS 242/2018, de 19 de febrero.

Aunque, en muchas ocasiones, a mi juicio, el debate en torno al ISD se desnaturaliza en base al desconocimiento y a la desinformación propagada a través de algunos medios de comunicación con motivo de todo tipo de intereses particulares, son los argumentos jurídicos los que nos interesan. Lo cierto es que parece necesario armonizar la regulación de ‘nuestra’ figura impositiva para evitar importantes e injustificadas diferencias en su tributación. La exigencia de una u otra tributación en España, exclusivamente en atención a la residencia del causante, no guarda ninguna relación con la capacidad económica del obligado tributario (vg. Aragón no es la C.A. con mayor renta per cápita, pero sí la que, salvo error, actualmente resulta más gravosa a efectos del ISD), lo que supone una vulneración del art. 31 CE.

En conclusión, el ISD entra en colisión con los principios constitucionales de igualdad y de capacidad normativa, además de la libre circulación de capitales. Ante la inexistencia de ningún fin constitucionalmente legítimo que ampare la desigualdad de trato que empíricamente se produce, no siendo la residencia por sí sola, ni tampoco la autonomía financiera aspectos objetivos y suficientemente razonables para justificar la vulneración de aquellos principios, se hace imprescindible la acción estatal, titular último del poder financiero, a fin de que proporcione una solución efectiva frente a la quiebra de tales principios.

VI. BIBLIOGRAFÍA.

BARRAGUÉ CALVO, B. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: *El impuesto sobre sucesiones como medio para conseguir una mayor igualdad de oportunidades*, Estudios de Progreso – Fundación Alternativas, 2016.

CASTELAO J., Sinopsis elaborada en el portal web del Congreso de los Diputados sobre la CE de 1978.

DELGADO-IRIBARREN GARCÍA-CAMPERO, M., Sinopsis elaborada en el portal web del Congreso de los Diputados sobre la CE de 1978.

GÁLVEZ MUÑOZ, L., Sinopsis elaborada en el portal web Congreso de los Diputados sobre la CE de 1978.

GARCÍA DE PABLOS, J.F., *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*, Madrid, 2010.

GARRIDO MAYOL, V., Sinopsis elaborada en el portal web Congreso de los Diputados sobre la CE de 1978.

INSTITUTO DE LA EMPRESA FAMILIAR (IEF), *Análisis comparativo de los principales impuestos en la Unión Europea, Estados Unidos y países BRIC*, 2011.

LÓPEZ CASASNOVAS, G. y DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., *El ISD: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español*.

MARTÍN REBOLLO, L., *Leyes Administrativas. Manual y normas básicas*, 2ª Ed., 2016.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *“Curso de Derecho Financiero y Tributario”*, Vigésima séptima edición revisada y puesta al día, Tecnos, 2016.

MORENO FERNÁNDEZ-SANTA CRUZ, M., Sinopsis elaborada en el portal web Congreso de los Diputados sobre la CE.

RIBES RIBES, A.: *La imposición de las herencias: problemática interna e internacional*, 2017.

RODRÍGUEZ COARASA, C., Sinopsis elaborada en el portal web Congreso de los Diputados sobre la CE.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Consideraciones generales sobre el principio de no confiscatoriedad en el Derecho tributario español*, Madrid, 2017.

Informe del Departamento de Hacienda y Administración Pública, expte. DI-864/2017-7.81.

