

Máster en: ABOGACÍA
Facultad de Derecho ULL
Ilustre Colegio Abogados SC Tenerife
Curso: 2018/2019
Convocatoria: MARZO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

INHERITANCE AND DONATION TAX

Realizado por el alumno D. ALEJANDRO MOLINA CRUZ

Tutorizado por el Profesor D. MIGUEL CABRERA PERÉZ-CAMACHO

Departamento: DERECHO PÚBLICO Y PRIVADO ESPECIAL Y DERECHO DE LA
EMPRESA.

Área de conocimiento: DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO



ABSTRACT

In the present work, we will address one of the most controversial issues at present, both in case of recent modification, as well as the controversial of it, in which we will not only seek to make a general analysis of the Tax on Inheritance and Donations, going to the legal regulation, both state and regional, but we will cross our borders reflecting their treatment in European legislation. In addition, we will reflect various reflections on the constitutionality of this tax, as well as its consideration as creator of situations of inequality within the Spanish territory at the time of its application, caused by the ability of certain regulation on this tax, which It owns each of the Autonomous Communities. Likewise, in contrast to the aforementioned, different positions will be reflected that defend the idea of maintaining this tax within our legal system. Finally, at the end of this work, in the last section of this paper I have expressed my opinion about the Inheritance and Donations Tax, and I explain the reasons why I believe that this tax should not be integrated into our legal system

RESUMEN (entre 150 y 350 palabras)

En el presente trabajo, abordaremos uno de los temas de mayor controversia en la actualidad, tanto por su reciente modificación, como por lo polémico de la misma, en el que no solo buscaremos realizar un análisis general del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, acudiendo a la regulación legal, tanto estatal como autonómica, sino que trasvasaremos nuestras fronteras reflejando su tratamiento en la legislación europea. Además, plasmaremos diversas reflexiones vertidas sobre la constitucionalidad de este impuesto, al igual que la consideración del mismo como creador de situaciones de desigualdad dentro del propio territorio español a la hora de su aplicación, provocado por la capacidad de importante regulación sobre este impuesto, que posee cada una de la Comunidades Autónomas. Asimismo, en contraposición a lo mencionado, se reflejarán diferentes posicionamientos que defienden la idea de mantenimiento de este impuesto dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Por último, como cierre, en el apartado final de este trabajo he manifestado mi opinión acerca del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y expongo los motivos por los que creo que este impuesto no debería integrarse dentro de nuestro ordenamiento jurídico.



VISTO BUENO DEL O DE LA TUTOR/A DEL TRABAJO FIN DE
MÁSTER

El/La Profesor/a D. MIGUEL CABRERA PÉREZ-CAMACHO, como Tutor/a del Trabajo Fin de Máster titulado "IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES", realizado por D. Alejandro Molina Cruz, informa favorablemente el mismo, dado que reúne las condiciones necesarias para su defensa.

En cumplimiento de lo previsto en la Guía docente de la asignatura, se propone la calificación de **SOBRESALIENTE (9)**, en atención a la profundidad del tema tratado, sistemática utilizada y consultas jurisprudenciales y bibliográficas realizadas.

En La Laguna, a 9 de marzo 2020.

Fdo.: D. MIGUEL CABRERA PÉREZ-CAMACHO

C/ Padre Herrera s/n
38203 La Laguna
Santa Cruz de Tenerife, España

T: 900 43 35 26

ull.es



EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. SÍNTESIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	8
2.1. HECHO IMPONIBLE.....	9
2.2. BASE IMPONIBLE.....	12
3. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL ÁMBITO CANARIO.....	16
4. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA LEGISLACIÓN EUROPEA.....	28
5. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES COMO ELEMENTO GENERADOR DE DESIGUALDAD ENTRE DIVERSOS TERRITORIOS.....	34
6. REFLEXIONES ENTORNO A LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	42
7. OPINIONES QUE SUSTENTAN LA INTEGRACIÓN Y MANTENIMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	46
8. CONCLUSIONES.....	51
9. BIBLIOGRAFÍA.....	59



1. INTRODUCCIÓN

A través de este estudio que comienza con estas someras líneas introductorias, tenemos por objetivo generar un análisis sucinto pero exhaustivo, sobre uno de los aspectos tributarios que más se encuentra en boga en los últimos tiempos, principalmente derivado del debate político que deviene de los incesantes comicios a los que se ha remitido a los ciudadanos españoles a lo largo del año.

Nos encontramos con cambios fundamentales en el espectro político del país y, concretamente, del ámbito del archipiélago canario en el que, precisamente el 1 de enero de 2020, se ha provocado un nuevo modo de concebir este impuesto en las islas.

Partiendo de la base de que se trata de un impuesto que ha sido transferido a las comunidades autónomas para su ejecución y, por tanto, queda en manos de los gobiernos autonómicos, el grado de bonificación, en su caso, que acuerden oportuno, con lo que, nos encontramos una única regulación básica a nivel estatal, pero una multiplicidad de sistemas de cumplimiento, tantos como comunidades autónomas.

Por sus propias características, ha sido objeto de debate en muy diversos foros, por causa de criterios de oportunidad, constitucionalidad o trato desigual entre las diversas regiones españolas que, según los casos, han llegado a ser los responsables de verdaderas migraciones internas en el territorio nacional de quienes consideran



que se encuentran con opciones de convertirse en sujetos pasivos de este impuesto, desde orígenes como Asturias, La Rioja, Baleares o Andalucía a otras comunidades más “baratas” como Canarias, Aragón o Madrid, con sistemas más económicos, en los que la bonificación de este impuesto era mayor.

Algo que no podrá ser discutido es que la aplicabilidad o no de este impuesto, deriva principalmente del modelo económico que promueva cada opción política, con lo que, sin duda alguna, ha sido siempre objeto del debate como arma arrojada en las contiendas políticas en clave electoral, con lo que se ha visto irremediabilmente ligado al color de quien ostente el Gobierno en cada comunidad autónoma, provocando con ello, que se trate de un espacio tributario, en constante movimiento y actualización.

Tras lo comentado anteriormente en el presente trabajo se va a encontrar un desglose de la actual regulación sobre este impuesto, añadiendo a su vez distintas opiniones creadas en base al mismo, ya sean detractoras o que respalden la aplicación de este impuesto en nuestro ordenamiento jurídico, como un análisis comparativo con otras figuras similares existentes a nivel europeo, tratando de conseguir con ello, que podamos alcanzar una posición meditada y crítica que permita suscitar opinión entre quienes tengan acceso al presente documento.

Tomaremos como punto de partida, la referencia a lo que consideramos como hecho imponible del impuesto de sucesiones y donaciones, es decir, detallar cuales son los hechos o actos los cuales van a estar gravados por este impuesto, aunque con



la propia nomenclatura recibida no dé mucho juego a la hora de posibles interpretaciones.

Seguiremos con el análisis del marco normativo en nuestro ordenamiento jurídico, en donde no solo veremos el contenido normativo sino también la distinta aplicación que tiene este impuesto en las diversas partes del territorio español, haciendo especial mención a Canarias, como también otro a nivel comparativo europeo, pero desde dos perspectivas diferentes, una sería las figuras que puedan existir en otros ordenamientos jurídicos que sean idénticas a la nuestra, la segunda en aquellos casos en los que pueda existir figuras que puedan tener alguna semejanza a este impuesto.

En este desglose realizado anteriormente tenemos que expresar que, a lo largo del mismo, también se añadirán diversas opiniones de diferentes expertos en la materia ya sea detractora de la aplicación de este impuesto como a favor, al mismo tiempo que realizamos el análisis en si del mismo.

Y a modo de conclusión de la introducción, dejaré una pregunta de reflexión, que al final del trabajo tras el análisis de este impuesto responderemos, y sería: *“¿Cabe tributar por un patrimonio o renta acumulada que obra en el del causante y por el que ya ha venido tributando y que pasa a un heredero o donatario sin ser a causa de un negocio jurídico entre las partes sino por la propia herencia o donación?”*



Sin embargo, el debate no debe circunscribirse al manido argumento referente a la posible doble tributación en el ámbito de la aplicación de este impuesto, sino también a la constitucionalidad o no de esta norma, así como a los elementos estructurales de la misma, que puedan suponer debate en torno al respeto del derecho a la igualdad de todos los españoles frente a la ley y a los posibles tratos discriminatorios que podrían darse en el seno del territorio español, con la aplicación de esta multiplicidad de normativa de carácter regionalista que provoca que el sistema no disponga de un carácter unitario simple y coherente a lo largo de toda la geografía de nuestro país.

También habrá que analizar de manera pormenorizada los efectos de esta distribución de las competencias entre las comunidades autónomas, en tanto en cuanto suponga un elemento que promueva o no, el tránsito de capitales a lo largo del territorio, así como la posible incitación al empadronamiento en región distinta a la que se reside, precisamente para obtener un mejor trato con respecto a la ley tributaria.

No son pocos los debates que giran en torno a la constitucionalidad o no de esta norma, e incluso los tribunales europeos y españoles han hecho manifestaciones claras con respecto a este ámbito, que comentaremos a lo largo de este trabajo.



2. SÍNTESIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En el siguiente apartado, aparecerá de una forma sucinta y clara, en que consiste la Ley de Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que estará subdividido en diferentes apartados en los que se reflejará qué o cuáles serían los actos que estarán gravados por este impuesto, porque estaría formado la base imponible y la base de liquidación y por último haremos referencia al tipo de gravamen, observando la tarifa aplicable a nivel general, en caso de que la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala que posee en sus competencias.

Previo a sumergirnos en la ley, debemos tener en cuenta, cuáles son los caracteres que presenta, de forma genérica, este impuesto, apoyándonos en el manual “*Curso de Derecho Tributario*”¹, y que a su vez también salen reflejados en el propio texto normativo, en concreto en su artículo primero. El mismo posee la consideración de ser un impuesto, directo, gravando de manera directa los ingresos que percibe el obligado tributario, subjetivo, observando las circunstancias personales del sujeto pasivo, teniendo como objeto el gravamen de los incrementos de patrimonio que se obtengan a título lucrativo por personas físicas, sin olvidar, que se trata de un impuesto progresivo, lo que establece que cuanto mayor sea el nivel de renta, el porcentaje de impuesto a pagar sobre la base imponible, se verá igualmente incrementada, e instantáneo, que se diferencia de los periódicos, en que su presupuesto de hecho se agota en un periodo de tiempo determinado, no

¹ Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular. Decimocuarta Edición. J.J. Ferreiro, J. Martín Queralt, F. Clavijo Hernández, F. Pérez Royo y J. M. Tejerizo. “Capítulo VIII. Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones”.



prolongándose de manera indefinida. A parte de las mencionadas, queda por resaltar una de las características que tiene este impuesto, y sea la principal disparidad dentro de nuestro territorio, la cual se basa en que este tributo es cedible a cada una de la Comunidades Autónomas, para que en determinados aspectos pueda poseer su propia regulación.

2.1. HECHO IMPONIBLE.

Como viene establecido en la propia Ley General Tributaria en su artículo 20, apartado primero, el hecho imponible es aquel presupuesto que viene fijado por ley en la configuración de cada tributo y cuya realización conlleva el nacimiento de la obligación tributaria principal. En nuestro caso, como se expone en el manual *“Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario.”*, el hecho imponible *“está constituido por la adquisición u obtención por parte de una persona física de un incremento lucrativo, sea en razón de operaciones mortis causa o inter-vivos.”*².

Desglosando aún más si cabe la consideración de hecho imponible, podemos distinguir tres elementos que lo componen, siendo el objetivo, el subjetivo y el temporal, tal y como viene reflejado en el mismo manual mencionado anteriormente. Lo que se englobaría dentro del elemento objetivo, desde un punto de vista amplio, serían, *“los bienes y derechos del contenido patrimonial, que son adquiridos a través de un título inter-vivos, mortis causa o una percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros.”*. El elemento subjetivo, está constituido *“por*

² Ídem nº 1.



la adquisición por parte del sujeto pasivo de los bienes y derechos objeto de transmisión lucrativa.”, además debemos tener en cuenta un aspecto importante dentro de este elemento, siendo que de la afección de este impuesto quedan excluidas las personas jurídicas. Y por último, el elemento temporal, diferenciando por una parte las adquisiciones mortis causa y en los seguros de vida, y por otra aquellas inter-vivos, en el primer supuesto “*el devengo se produce el día del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración del fallecimiento del ausente*”, en el segundo “*...el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato*”, siendo innecesario en el caso de las donaciones la aceptación con la que se perfecciona el acto.

En el caso de la Ley de Impuesto de Sucesiones y Donaciones, los actos que constituyen estos hechos impositivos que provocan el nacimiento de esta obligación tributaria, son los siguientes:

- Aquellos casos en los que se produzca la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

En este caso se engloban tal y como recoge el manual “*Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*”³, todas aquellas adquisiciones *mortis causa* ya sean a título universal, particular o cualquier otro título, las donaciones con el mismo carácter e incluso las cantidades que le son atribuidas a los albaceas en determinados casos, siempre y cuando excedan de los usos y costumbres o que se excedan del diez por ciento del valor hereditario.

³ Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Octava Edición. Fernando Pérez Royo, Florián García Berro, Ignacio Pérez Royo, Francisco Escribano, Antonio Cubero Truyo, Francisco M. Carrasco González. “Capítulo IX: El Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones”.



- También en aquellos casos en los que se produzca una adquisición nuevamente de bienes y derechos pero esta vez, por la vía de la donación o cualquier otro negocio de carácter jurídico siempre a título gratuito, cumpliendo con el requisito de que sea un acto <<*inter vivos*>>. Dentro de lo que concreta este tipo de adquisiciones y no solo estas, sino aquellos casos en los que se *condonen de manera parcial o total, así como, las renunciaciones de derechos de favor de persona determinada y las transacciones de que resulten una renuncia, un desistimiento o un allanamiento*”

- Finalmente, serán hechos imposables las percepciones de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en aquellos casos en los que el contratante sea persona distinta al beneficiario, a excepción de los supuestos que viene de modo expreso regulado en la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y demás normas de carácter tributario.

Dentro de los todos los hechos que acabamos de mencionar, tenemos que resaltar aquellos que vienen de forma tasada en la propia ley, pero aparte de esto, tenemos que indicar que en la misma, también se mencionan determinados casos en los que se va a presumir que se ha llevado a cabo el hecho imponible, en donde la Administración valiéndose de otras herramientas se percate de que ha producido una disminución dentro del patrimonio de una persona, y dentro del plazo de prescripción que viene recogida en la propia Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se ha producido un incremento en el patrimonio de su cónyuge, heredero, legatario o en sus descendientes.

Se presumirá la comisión de hecho imponible, tal y como se recoge en el manual “*Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*”⁴, en dos casos claramente diferenciados. El primero de ellos, hace referencia en aquellos casos en los que se

⁴ Ídem nº 3.



refleje en los registros fiscales o de datos que posea la Administración, un descenso de la cuantía del patrimonio de un sujeto y de manera contemporánea o posterior, dentro del plazo de cuatro años, se produzca un aumento del patrimonio que pertenezca al cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.

En el segundo caso, se incluyen todas aquellas adquisiciones, con carácter oneroso, realizadas por los ascendientes en representaciones de los descendientes, que sean menores de edad, siempre y cuando que se demuestre la existencia de bienes o medios suficientes del mismo para realizarla.

2.2 BASE IMPONIBLE.

La base imponible, como bien indica *Fernando Pérez Royo*, en el manual *“Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Los Sistemas Tributarios.”*⁵, representa *“la expresión cifrada y numérica del hecho imponible. En este caso la riqueza gravable está constituida por el importe del incremento patrimonial derivado de la transmisión lucrativa.”*

Dentro de todo impuesto tributario, existen una serie de reglas, por las cuales se establecen cuáles son las magnitudes que constituyen una base imponible. En el caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones estas magnitudes que los constituyen serían los siguientes:

⁵ Ídem nº 1.



- Aquellos casos en los que se produzcan transmisiones <<mortis causa>>, será el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiendo en todo momento que el valor que van a tener esos bienes, será el valor real y los derechos minorado por las cargas y deudas que fuesen deducibles.

Aspecto que debemos tener en cuenta, previo al análisis de la norma especial, como se refleja en el manual de *“Curso de Derecho Tributario. Parte especial”*⁶, de Fernando Pérez Royo como director del mismo, es *“el supuesto que la base imponible del adquirente a título universal es el importe neto de la adquisición individual, éste no es sino una parte derivada de un todo.”*. En este supuesto, debemos tener la capacidad, de diferenciar con la clarividencia necesaria para interpretar la norma, para establecer cuáles son las reglas en las que se integre la totalidad del caudal hereditario del causante, de aquellas, que sean de aplicación para los casos de incrementos específicos de la hijuela, entendiéndolo como un aumento del valor de la base imponible de uno de los herederos, un ejemplo del mismo, como aparece en el mencionado manual, *“la acumulación de donaciones a que se refiere el artículo 30.2 LISD.”*.

Dentro de esta base imponible, debemos mencionar una norma especial, dentro de las adquisiciones <<mortis causa>>, es la que se establecen las cargas deducibles, siempre que la carga o gravamen, tengan naturaleza perpetua, temporal o redimibles y que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos, afectando el valor real de los bienes, además de que disminuyan realmente su capital o el valor en sí de los bienes, como puede ser el caso de los censos y de las pensiones, aun sin que lleguen a tener la consideración de carga pero si constituye la obligación personal del

⁶ Ídem nº 3.



adquiriente, al igual ocurre con las hipotecas y las prendas que, no suponen esa disminución del valor patrimonial transmitido, sin perjuicio de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas, siempre que concurren los requisitos establecidos en la ley para que aquellas deudas que puedan ser deducibles.

Continuando con lo mencionado, en la ley se establece, en qué casos las deudas, son deducibles para la determinación de la base imponible, como son aquellas contraídas por el causante de la sucesión siempre y cuando, sea acreditado por documento público o por documento privado reuniendo los requisitos que viene recogido en el artículo 1.227 del Código Civil⁷, en cuanto a la consideración de la fecha de dicho documento o que se justifique de cualquier otro modo la existencia de ella, con la excepción de que estas fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque estos renuncien a la herencia.

Al igual que también serán deducibles las cantidades que adeude la causante por razón de tributos del Estado, de Comunidades Autónomas o de Corporaciones Locales o por deudas de la Seguridad Social y que sean satisfechos por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas una vez fallecido el causante.

A su vez, la ley establece una serie de gastos deducibles, en concreto la misma lo acota a dos casos, el primero de ellos serían aquellos, que se generan cuando la testamentaría o la abintestato adquieran un carácter litigioso y se ocasionen en el

⁷ Código Civil Español.



litigio siempre en interés común de todos los herederos, a excepción de aquellos que se generen por la administración del caudal relicto, debiendo justificarse con testimonios en autos.

Y el segundo caso en el que los gastos son deducibles, serían aquellos que vengan provocados por la última enfermedad, entierro y el funeral, siempre todo ello justificado, estableciendo además el requisito en el caso del entierro y funeral que estos gastos que se generen se deberán en una manera proporcional del caudal hereditario, conforme a los usos y costumbre de la localidad a la que pertenezca el finado.

Por todo lo anteriormente mencionado, existe una serie de consideraciones a tener en cuenta, para la determinación del caudal hereditario, y estas son las mencionadas en el manual de *Fernando Pérez Royo* “*Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*”⁸, indicando en primer lugar, “*que no solo nos podemos guiar por lo establecido en el Código Civil, para la averiguación de la composición del caudal, ya que puede ocurrir que no coincidan las reglas civiles con las fiscales, teniendo que fijarnos en la Ley, para apreciar la presunciones que se puedan aplicar en cada caso. A su vez, al importe del caudal relicto se sumará el 3 por ciento del mismo, en concepto de ajuar doméstico, salvo prueba en contrario o que no existe ajuar o bien que su valor es inferior.*”

- En las donaciones y demás transmisiones que tengan un carácter lucrativo <<inter vivos>> que le sean equiparables, será el valor neto de aquellos bienes y

⁸ Ídem nº 3.



derechos adquiridos, que al igual que en el apartado anterior se tendrá en cuanto el valor real de los bienes y derechos minorado por aquellas cargas que fueren deducibles.

- Y por último, en los seguros de vida, en relación a la cantidades recibidas por el beneficiario del mismo, serán aquellas cantidades, percibidas por razón de este seguro de vida, que se liquidarán con la acumulación el importe al resto de los bienes y derechos, que se integren en la porción hereditaria del beneficiario, siempre y cuando el causante sea a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

Una vez que hemos mencionados aquellas magnitudes y valores, que constituyen la base imponible de este impuesto, debemos reseñar que dicha base será determinada por la Administración Tributaria, mediante el criterio de estimación directa, con las únicas excepciones que se establezcan en la ley reguladora de este impuesto, y en aquellas normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de bases imponibles.

3. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL ÁMBITO CANARIO

Como hemos observado, a lo largo de la redacción de este trabajo, en concreto, en el desglose de la Ley de Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aun teniendo su propia regulación genérica, otorga la potestad o la competencia a las Comunidades



Autónomas, que junto al texto legal que corresponda, regule bajo su propio criterio como ha de ser calculado y obtenido la cuantía, de este tipo de actuaciones.

En el caso de Canarias, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, viene regulado por el “*Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos*”. En este texto legal, no solo viene regulado este impuesto, sino como bien recoge su artículo 1, que regula el objeto de esta ley, la misma tiene el espíritu armonizador, aclarativo y organizativo de todas las medidas tributarias que son adoptadas bajo, la potestad y competencia que le son atribuidas a la Comunidad Autónoma, por la “*Ley 27/2002, de 1 de julio, de régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, dentro del marco fijado por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.*”, ley que ya hemos trabajado con anterioridad en este trabajo.

Para encontrar dentro de este texto legal, la regulación de este impuesto, tenemos que acudir al Título II, Capítulo II, desde el artículo 19 hasta el artículo 27 del Decreto Legislativo.

Comenzando el desglose de este texto normativo, en su artículo 19, establece como serán los criterios para obtener la base liquidable en caso de adquisiciones “*mortis causa*”, siendo ésta constituida por la aplicación de las reducciones que



viene indicadas en el propio decreto legislativo, siendo estas sustitutivas de las que aparecen en las norma estatal.

Aunque más adelante profundizaremos más en qué consisten estas reducciones, a continuación las mencionaremos para tener un conocimiento genérico y global de todas aquellas que son de aplicación para la obtención de la base liquidable, reseñando que las siguientes citadas son sustitutivas de las que aparecen en la norma estatal, en concreto en su artículo 20, pero no son las únicas ya que la Comunidad Autónoma tiene reducciones propias:

- Por parentesco.
- Por discapacidad.
- Por seguros de vida.
- La adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional.
- Por la adquisición de participaciones en entidades.
- Por la adquisición de la vivienda habitual del causante.
- Por sobreimposición decenal.

Además de las reducciones mencionadas, como bien se establece en el manual *“Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario.”*⁹, *“existe otra, tradicional en la legislación del impuesto, que pretende aliviar la carga*

⁹ Ídem nº 1.



impositiva en aquellos casos en que unos mismos bienes o los que hayan ocupado su lugar sea objeto de dos o más transmisiones mortis causa a favor de descendientes”. Con esto se quiere exponer que en aquellos casos en los que una serie determinada de bienes, que se vean afectadas por la transmisión mortis causa, aparte de la deducciones que le sean aplicables, también se deducirá la base imponible el importe que se haya satisfecho hasta entonces.

Con respecto a aquellas reducciones que son propias de nuestra Comunidad Autónomas, concretamente son dos, la primera, la reducción por edad, y la segunda, la reducción por la adquisición de bienes del patrimonio Natural. Siempre teniendo presente, que las reducciones de regulación estatal, se aplicarán con prevalencia a las mencionadas siempre y cuando, generen unas condiciones más favorables, que si aplicásemos las reducciones de la Comunidad Autónoma.

Centrándonos aún más en estas reducciones, entraremos dentro de las más importantes, o mayor relevancia pueden tener en general, para observar qué especialidades posee cada una de ellas, y como serán de aplicación sobre la base liquidable en caso de adquisiciones “*mortis causa*”.

La reducción por parentesco, se aplicará en base al grado de consanguinidad existente entre el causante y el adquirente. La manera por la cual está organizado, es mediante la clasificación en cuatro grupos diferentes, diferenciados unos de otros de unos intervalos de edad por parte de los adquirentes y el grado de parentesco existente entre ellos y el causante.



En el primer grupo, se engloban a todos aquellos que sean menores de veintiún años que sean descendientes o adoptados, pero a su vez dentro de esta propia agrupación, se subdivide en otros cuatro, en donde a todos se le aplicará sobre el 100% de la base liquidable, pero lo que varía sería el límite de esta reducción, como puede ser el caso de los menores de 10 años, en el que no puede exceder la deducción de 138.650 €, o también el caso de sujetos de edad igual o inferior a veintiún años, en lo que su reducción no excederá de 40.400 €.

En el segundo grupo, se encuadran, aquellos descendientes y adoptados que tengan veintiún años o más, junto a los cónyuges, ascendientes y adoptantes, estableciendo para cada uno de ellos las cantidades de las que se compone la reducción, y son las siguientes:

- Cónyuge: 40.400€
- Hijos o adoptados: 23.125€
- Resto de descendientes, ascendientes y adoptantes: 18.500€

En el tercer grupo, para aquellos casos en los que la adquisición se produzca por parte de colaterales de segundo y tercer grado, y por aquellos que sean ascendientes o descendientes del causante por afinidad. Para los mencionados tendrán una reducción genérica, de 9.300€.



Y por último, en el cuarto grupo, el texto normativo, realiza una delimitación pero en sentido negativo, debido a que todos aquellos que pertenezcan al mismo, no tendrán derecho alguno a tener reducción por razón de parentesco, por la adquisiciones “*mortis causa*” que se lleven a cabo.

Continuando con la siguiente reducción que se regula, sería por discapacidad, recogida en el artículo 20 bis, del Decreto Legislativo, en los que en relación al grado de discapacidad que tenga reconocida el sujeto adquirente, tendrá derecho a la aplicación de una reducción preestablecida y fija.

En el caso de que el sujeto posea una discapacidad, ya sea física, psíquica o sensorial, superior al 33% e inferior al 65%, la reducción que se le aplicará será de 72.000€. Y en aquellos casos, en que dicha discapacidad, sea igual o superior a ese 65%, la reducción a la que tendrá derecho será de 400.000€.

En el caso de la reducción por edad, tenemos que reseñar, aparte de la cuantía que será de aplicación, en caso de la adquisiciones “*mortis causa*”, que asciende a 125.000€, dos especialidades más. La primera de ellas, haciendo referencia qué sujetos se verán afectados por esta reducción, solo serán aquellos adquirentes que tengan sesenta y cinco años o más, excluyendo al resto de adquirentes que no cumplan con este requisito. Y la segunda especialidad, sería que, a diferencia de la reducción por parentesco y por discapacidad, que son compatibles entre sí, esta reducción no es compatible con la reducción por discapacidad, siendo la única con la que no lo es, ya que con el resto de reducciones si sería compatible.



Siguiendo con el desglose de las reducciones, que aparece en texto normativo, en el caso de aquellas cantidades, que perciban los beneficiarios de contratos de seguro de vida, se verán afectadas por una reducción de 100%, con un límite de 23.150€, siempre y cuando, cumplan con el requisito legal de tener una relación con el finado contratante de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado.

Esta reducción no será acumulativa, en relación con el número de seguros de vida, que haya podido favorecer a un mismo sujeto, esto quiere decir, que esta reducción será aplicada una única vez por sujeto pasivo, sin tener en cuenta el número de contratos del que sea beneficiario el mismo. Todo esto sin olvidar, la posibilidad, que da el decreto, de elección del beneficiario, entre la aplicación de esta reducción o acudir a las reducciones y bonificaciones en la disposición transitoria cuarta de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (normativa estatal).

Mencionar a su vez, que cuando cantidades percibidas, sean a consecuencia, de actos de terrorismo, como también aquellas que surjan por servicios prestados en misiones internacionales o de paz que posean un carácter público, tendrán derecho a esta reducción, con la particularidad de que no existirá límite cuantitativo alguno.

Por último, trataremos la reducción que afectará, a las adquisiciones en que la se incluya el valor de la vivienda habitual del causante, por parte del cónyuge del



finado, o de sus descendientes o adoptados. A la base imponible, se le aplicará una reducción de 99% de esa vivienda, pero con el límite de 200.000€ del valor de la vivienda en su conjunto, que este a su vez será prorrateado, de forma proporcional, entre todos aquellos sujetos pasivos que le correspondan por título.

No podemos olvidar, resaltar la cláusula condicionante que posee la aplicación de esta reducción, y esta se basa, en el simple hecho, de que esa vivienda que se adquiere permanezca en el patrimonio de aquel que adquiriera la misma, por un plazo de cinco años a partir del hecho causante, es decir, desde la muerte del causante, con la excepción de que el mismo adquirente fallezca dentro de este plazo.

Una vez que ya hemos visto, las reducciones con mayor relevancia o de mayor importancia, reflejaremos en este trabajo probablemente, uno de los pilares fundamentales del mismo, que es la bonificación que posee Canarias, en las cuotas por parentesco.

Esta bonificación afecta a todos aquellos sujetos, que se engloban dentro del grupo I, II y III, que se recogen en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Se aplicará, el 99.9% de bonificación sobre la cuota tributaria, que se derive de todas aquellas adquisiciones “*mortis causa*”, junto a la cantidades que se obtengan, por parte de los beneficiarios, de un contrato de seguro de vida.



Lo que supone la aplicación de esta bonificación sobre la cuota tributaria del obligado principal, básicamente se resumen grosso modo, es que el mismo solo tenga que abonar solo el 0,01% de esa cuota resultante, llegando al punto de poder decir que casi que ese impuesto se ha eliminado, gracias a esta bonificación.

La consecuencia, que acarrea la toma de esta decisión, se basa en que los herederos no se vean obligados a tener que renunciar a la herencia, ya que esto es lo que ocurría, y aún sigue ocurriendo en diferentes puntos de España. Porque al fin y al cabo, no deja de ser una “*penalización*”, si se permite la expresión, por el simple hecho de tener la posibilidad de acceder a adquirir los bienes que forman parte de la familia.

La razón, por la que se puede calificar como “*penalización*” este impuesto es sencillamente, porque esos bienes que están cambiando de titular, no lo están haciendo libremente, sino que estos ya han tributado con anterioridad cuando formaban parte del causante, y tributarán cuando estos, entren a formar parte del patrimonio del adquirente. Y con este impuesto, el efecto que produce, se resume, en que la mayoría de las personas que se engloban dentro de la bonificación que mencionamos, si esta no existiese, tendrían que renunciar a unos bienes que se pueden denominar como propios.

Una vez, que ya hemos analizado las reducciones de las adquisiciones “*mortis causa*”, examinaremos la obtención de la base liquidable resultante tras la aplicación de las reducciones normativas que aparecen en Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones



legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, en relación con las adquisiciones lucrativas “*inter vivos*” mencionando someramente, las reducciones que recaen sobre la base imponible, sustitutivas de las que son de común con aquellas que aparecen en legislación estatal:

- Por donación de una empresa individual o un negocio profesional.
- Por donación de participaciones en entidades.
- Por donación de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural.

Pero estas, no son las únicas reducciones, de las que se componen todas las que forman parte de la regulación autonómica, aparte contamos con otras tres, que solo son propias de la Comunidad Autónoma de Canarias:

- Por la donación de cantidades en metálico con destino a la constitución de una empresa individual o un negocio familiar, o para la adquisición de participaciones en entidades.
- Por la donación de cantidades en metálico con destino a la adquisición o la rehabilitación de la vivienda habitual.
- Por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

En el caso de este tipo de adquisiciones, también se ven bonificadas como ocurre con las adquisiciones “*mortis causa*”, afectando a aquellos sujetos pasivos



que se encuadren dentro del grupo I y II, recogidos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La bonificación que se aplicará, será del 99,9% de la cuota tributaria que se deriven de este tipo de adquisiciones, pero deberán cumplir con los requisitos legales preestablecidos en la norma. El primero de todos ellos, solo se aplicará sobre la cuota por parentesco. La segunda, centrándonos en la donación en sí, que se lleve a cabo, y ésta se deberá formalizar en documento público, para que se pueda ver beneficiada por la misma. Existe una excepción a este requisito, no siendo necesaria, esta formalización, cuando nos encontremos ante contrato de seguros, pero que deban tributar una donación y no una adquisición “*mortis causa*”.

A parte de indicar en qué casos, será de aplicación esta bonificación, en el artículo 26 sexies, se refleja el caso, en el que se no se le va a poder imputar la misma, a la cuota tributaria, que será para aquellas adquisiciones “*inter vivos*”, que en tres años previos, se haya visto beneficiado por esta misma bonificación, con la salvedad, de que en dicho lapso de tiempo, se produzca otra adquisición, pero en este caso sea “*mortis causa*”.

En el caso de la bonificación que acabamos de mencionar por razón de parentesco, tanto para las adquisiciones “*mortis causa*” como para las “*inter vivos*”, serán las que se venían aplicando hasta el 31 de Diciembre de 2019, pero esto cambió con la aprobación, por parte del Gobierno de Canarias, de la “*Ley 19/2019, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020.*”, en donde se reemplaza la bonificación genérica del 99,9%de



la cuota tributaria a abonar por parte del sujeto pasivo, por otra que posee un carácter progresivo en relación al importe de la herencia que se reciba, quedando libre de tributación de este impuesto, aquellos que perciban una cantidad inferior a 300.000€.

En la nueva redacción, del artículo 24 ter, para las adquisiciones “*mortis causa*” y el artículo 26 sexies, para las adquisiciones “*inter vivos*”, se puede observar que para aquellos descendientes y adoptados menores de veintiún años, seguirán viéndose beneficiados de ese 99,9% sobre la cuota tributaria. Pero en el caso de restantes familiares que se encuadren dentro de los grupos II y III de los sujetos pasivos de este impuesto, tendrán una aplicación progresiva de la bonificación, que va disminuyendo en un diez por ciento, cada vez que se supere la franja cuantitativa establecidas por ley, que oscila desde los cincuenta y cinco mil euros, hasta llegar a una cantidad inferior o igual a trescientos cinco mil euros.

Como podemos deducir de las líneas anteriores, se ha producido un cambio radical en la manera de concebir este impuesto por parte del Gobierno autonómico, como consecuencia, principalmente, de un cambio de la titularidad de quienes ocupan los máximos cargos del ejecutivo autonómicos, los cuales, han optado por un giro contundente en la ejecución de la normativa afecta a las Sucesiones y Donaciones.



4. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA LEGISLACIÓN EUROPEA.

Tras haber analizado, tanto la regulación estatal, en relación con este impuesto, como también la regulación de Canarias y de otras Comunidades Autónomas, es el momento de traspasar nuestras fronteras, con el objetivo de averiguar, si el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, tiene cabida en el ordenamiento jurídico de otros países que formen parte de la Unión Europea.

En la generalidad de los países que conforman la Unión Europea, dentro de su ordenamiento jurídico, no aparece recogida la figura de imposición de un gravamen sobre las herencias, no alguna semejante a la misma, por lo que podemos llegar apreciar, que dentro de esta región del mundo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no es de aplicación y en aquellos casos en los que si se hace, este tiene una afección mínima sobre este tipo de adquisiciones. Siempre con la concepción, de que este carácter de ínfimo, lo apreciamos, cuando la recaudación de dicho impuesto sea inferior al 0,1% del Producto Interior Bruto de ese país.

Los países que cumplen la peculiaridad, de no exceder en el porcentaje en la recaudación, de este impuesto con respecto a la cifra total de Producto Interior Bruto, son concretamente quince Estados Miembros, entre los que se encuentran, Italia, Eslovenia, Hungría, Polonia, Lituania, Croacia, y nuestro país vecino Portugal, entre otros. En ellos, no se puede negar la existencia de este impuesto, dentro de su ordenamiento jurídico, pero lo que si podemos resaltar es, la insignificante repercusión recaudatoria que tiene.



Aparte, se encuentran otro grupo de países, en donde este impuesto, simplemente, no tiene presencia alguna, dentro del contenido de sus leyes, con esto hacemos referencia, a que en ellos no existe la idea de tener que gravar este tipo de adquisiciones de ninguna manera, siendo alguno de los países que integran este colectivo, Rumanía, Estonia, Suecia o Eslovaquia.

Para concluir con los diferentes grupos que conforman la clasificación de los países de la Unión Europea, en base a la existencia o no del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la aplicación del mismo, debemos mencionar a Francia, Bélgica, Alemania, Dinamarca o el Reino Unido, aunque este último conocemos la disyuntiva sobre su permanencia como Estado Miembro, como claros ejemplos, que junto a España, gravan las adquisiciones “*mortis causa*”, de una forma relevante, en la que se puedan llegar a apreciar lo recaudado dentro del Producto Interior Bruto, con una cantidad significativa.

Dentro de los países que acabamos de mencionar, aquellos que poseen los niveles más elevados de recaudación, gracias a la imposición de este impuesto, que llevan a cabo este tipo de adquisiciones dentro de sus fronteras, está nuestro país lindante por el Norte, Francia, donde la cantidad recaudada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, representa el 0,5% del PIB. Y en el primer lugar estaría Bélgica, en el que se alcanza un 0,7%.



La tabla que se muestra a continuación, refleja tres gráficas diferentes, en donde se aprecia, por un lado, el porcentaje que representa la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sobre el PIB de diferentes países de la Unión Europea, por otro lado, la cantidad en millones de euros que percibe España por el cobro de este impuesto y por último, otra gráfica en la que se detalla, el porcentaje que figura en el PIB de la inyección dineraria de dicho impuesto.



Dejando atrás esta pequeña pincelada sobre la existencia o no, de este impuesto dentro de los ordenamientos jurídicos de algunos estados miembros, también es de mención, la sentencia del Tribunal de la Unión Europea, del 3/9/2014, ya que, debido a la misma, nuestro ordenamiento jurídico tuvo que adaptarse, para cumplir lo dispuesto en ella, y no únicamente por este motivo, sino que igualmente abre la puerta a la consideración de legalidad o no de este impuesto, existiendo, a

¹⁰ “El País Economía. El Impuesto Sobre Sucesiones no existe o es residual en la mitad de países de la UE.”



nivel europeo, regulación sobre la materia, que podría llegar a considerar que contraviene el principio de libertad de movimiento de capitales, recogido por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en concreto en su artículo 63.

Esta resolución, surge a razón del recurso interpuesto por la Comisión Europea, al entender que la antigua regulación Española del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, infringía determinados preceptos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, afectando y contraviniendo uno de los principios que aparecen en texto normativo europeo, como es la libre circulación de personas y de capitales, al igual que quebrantaba el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

La Comisión Europea, describe en ese recurso, que la discriminación puede surgir de tres formas diferentes, la primera cuando el finado o el donante no sea residente en el territorio español, el segundo cuando los no residentes sean los herederos o donatarios y por último, serían todas aquellas transmisiones de bienes inmuebles que se localicen fuera del territorio nacional, sin tener en cuenta en ningún momento, el lugar de residencia del nuevo adquiriente.

Y no basa su argumentación únicamente en este fundamento, sino que va un paso más allá, entendiendo que la conexión exclusiva con el territorio para determinar la ley aplicable, sigue incrementando esa discriminación debido a que nuestra norma estatal otorga a la Comunidades Autónomas la aplicación de reducciones y bonificaciones propias. Esta posibilidad lo que produce, es la disparidad dentro de nuestro propio territorio sobre la regulación de esta impuesto.



Y esta discriminación se debe, a que si el hecho que provoca la aparición de la obligación principal, se encuadra dentro de alguno de los casos anteriormente mencionados, va a depender del lugar de si es residente o no, o si el bien se encuentra en una comunidad u otra, teniendo que soportar una carga fiscal distinta a otra comunidad, solo por el hecho de la conexión con su territorio. Todo esto lleva a que se pueda ver limitado, el principio protegido por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la libertad de movimiento de personas y de capital.

La posición que adopta el Tribunal de la Unión Europea es tajante, considerando que el impuesto, como se aplicaba hasta entonces, es contrario a la libre circulación de capital, y aunque no sea el fin que se le dio, se puede apreciar como una medida disuasoria para aquellas personas no residentes en el territorio nacional en la realización de nuevas inversiones en España o simplemente el mantenimiento de ellas.

Además el Tribunal, establece que la única forma en la que se podrían gravar de forma diferente dos actos, es la evidencia clara de que estos no sean objetivamente comparables. Estableciendo que no existe diferencia alguna, entre la adquisición que pueda llevar a cabo un residente a otro que no lo sea, y por lo tanto no pueda verse beneficiado por la reducción o bonificación existente en esa región del territorio.



Otra resolución que también merece mención en este trabajo, es la sentencia por parte del Tribunal Supremo nº 242/2018, de 19 de Febrero de 2018, donde desestima de forma terminante, la discriminación que se estaba llevando a cabo por parte del legislador, hacia a los extracomunitarios. La misma provoca, que en diciembre Hacienda se vea obligada, mediante contestación a consultas realizadas sobre esta materia, a emitir un comunicado en el que acata la legislación Europea, llegando a una serie de conclusiones entre las que se encuentran:

- Reconoce de manera abierta, que la normativa española, encargada de regular el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, es opuesta a lo perseguido por la normativa Europea, que es la protección de la libre circulación de capitales, recogido en el artículo 63 del Tratado, donde niega la posibilidad de que se puedan implementar medidas que impidan el libre movimiento de capitales, tanto entre los países miembros, como terceros.
- Que se adhiere a la Jurisprudencia creada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre esta materia (STJUE de 3 de septiembre de 2014, que ya hemos mencionado), entiende aplicable lo establecido en ella, y extensible sus efectos, a aquellos residentes en países extracomunitarios.



5. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES COMO ELEMENTO GENERADOR DE DESIGUALDAD ENTRE LOS DIVERSOS TERRITORIOS

Uno de los principales argumentos que esgrimen los detractores de la aplicación de este impuesto reside en la desigualdad de trato a los contribuyentes españoles pertenecientes a cada una de las diversas regiones del país.

Sin embargo, los problemas que genera en este ámbito la aplicación de este impuesto, no sólo se circunscriben al ámbito estatal, sino que representan un elemento conflictivo en la contraposición de los intereses económicos entre ciudadanos europeos españoles o del resto de Europa, en aquellos países en los que no se prevé este impuesto.

El aspecto fáctico absolutamente irrenunciable versa en que deberemos aplicar de manera estricta el artículo 31.1 de la Constitución Española en la que se viene a determinar la igualdad de todos los contribuyentes con respecto la Ley y se promueve un sistema tributario unitario para los ciudadanos españoles.

Son muchas las voces que apuestan por la expulsión de esta herramienta jurídica del ordenamiento jurídico español amparándose, principalmente, en que viene a representar una clara desigualdad entre los ciudadanos que se ven sujetos a



este impuesto, cuyo origen no es otro que la propia herencia de bienes derivados del patrimonio familiar.

De hecho, para ahondar en el carácter supuestamente discriminatorio de esta norma, por si fuera poco, el Estado ha tomado la determinación de ceder parcialmente a las comunidades autónomas la gestión y ejecución de este impuesto. Esto provoca que realmente aparezcan situaciones curiosamente desiguales entre la aplicación de esta ley española en los diversos puntos de la geografía del Estado.

La gestión de este impuesto ha sido una de las principales perjudicadas del proceso irreversible de cesión de impuestos a las comunidades autónomas por parte del Gobierno estatal a cambio de diversas prerrogativas que tienen que ver con la gobernabilidad del Estado.

Precisamente, este sistema tributario del que disponemos en España supone un compendio de microsistemas de carácter autonómico provincial incluso local entre los que destacan como elemento diferenciador la existencia de la tributación por causa de los Sucesiones y Donaciones.

Aquí entraríamos en otro debate que no es objeto del presente estudio, que sería la contraposición entre la progresiva asunción de competencias tributarias por parte de instituciones infra-estatales y la protección de la igualdad y la no discriminación frente a la ley a la que tienen derecho todos los españoles.



Si bien la aparición en los sistemas tributarios internacionales de esta figura, en los sistemas tributarios internacionales no es reciente, ya que su historia data incluso de la época de la Roma imperial, en España no es hasta la dorada época de las Cortes de Cádiz, cuando por primera vez, se dispone de un espacio dentro del ordenamiento jurídico español.

El objeto sobre el que versaba la aplicación de este impuesto tiene mucho que ver con la actualidad y no es otro que intervenir sobre las transmisiones que se realicen con carácter gratuito entre causante y heredero o entre donante y donatario.

Por ello, entrando en el análisis de este tipo de impuestos podemos determinar que realmente lo que se está tratando de gravar, con la aplicación de esta figura tributaria, es el incremento patrimonial del que se beneficia quien goza de la posición de heredero o donatario, convirtiéndose así en un impuesto de carácter directo que sirve para controlar el tránsito de bienes tanto muebles como inmuebles entre personas en las que el negocio jurídico no tenga un carácter oneroso.

Podemos identificar una neta diferencia entre sus dos hechos imponibles básicos que radica en el momento en el que se produce dicha transmisión según sea un acto inter vivos o mortis causa encontrándonos en tales casos ante donaciones o herencias, respectivamente.

Además, dentro de esta propia regulación de los impuestos referentes al ámbito de las sucesiones y las donaciones, nos encontraremos diversos modos de



aplicarlo ya que, en la mayoría de las regulaciones de carácter autonómico, tal y como hemos podido denotar, apreciamos la existencia de diferentes reducciones que atienden a aspectos meramente personalísimos del sujeto pasivo o sus familiares.

Debemos tener muy presente que nos encontramos ante un impuesto de carácter eminentemente estatal, pero que a lo largo del periodo constitucional ha sufrido una transición constante desde el centralismo de su aplicación a una descentralización autonómica de carácter bastante contundente que ha redundado en un sistema finalmente diverso y que supone uno de los elementos diferenciadores en el ámbito tributario entre las comunidades y regiones españolas.

Como puede ser lógico en un sistema democrático, una de sus principales enseñanzas debe ser la alternativa política en los gobiernos de cada una de las regiones en las que se aplique un sistema democrático en el que la soberanía del Estado deberá residir en el pueblo que determinará el futuro de la dirección política del lugar en cada momento.

Ello conlleva una gran alternancia, diversos modos de entender la economía y consecuentemente la financiación de las instituciones públicas por parte de cada una de las opciones políticas que concurren a los comicios de manera reiterada.

Esta diversidad, a la hora de analizar el espectro económico de un lugar o región provoca que, de manera cíclica, se vayan sucediendo diferentes modos en la aplicación de este impuesto.



Es precisamente por la multiplicidad de gobiernos autonómicos y la continua alternativa en las titularidades de los mismos, en concurso con la reiterada referencia a las continuas concesiones y cesiones de competencias a los ámbitos territoriales inferiores al Estado, lo que ha provocado que, de manera progresiva, se haya generado una radical desigualdad en la aplicación de este impuesto a lo largo de todo el territorio nacional.

Aquí radica uno de los argumentos más manidos a lo largo de la muy criticada Ley del impuesto de Sucesiones y Donaciones en el ámbito nacional español. El principio de igualdad tributaria se encuentra claramente amenazado por la existencia de esta carga impositiva para quienes reciben bienes de cualquier tipo derivados de alguno de los negocios jurídicos que puedan encuadrarse en la herencia o la donación.

Precisamente los que hacen referencia a la desigualdad de la aplicación de esta normativa con respecto a la tributación de los negocios jurídicos derivados de las donaciones y las sucesiones, esgrimen para la defensa de esta tesis, que se ataca frontalmente a la igualdad tributaria en el momento en el que se permite que, en diversas comunidades, se tribute de manera tan gravemente dispar que podamos identificar prácticamente sistemas tributarios irreconocibles entre sí.

Una de las herramientas más utilizadas por parte de los gobiernos autonómicos a la hora de regular de la manera más igualitaria posible, consistiría en



el principio de progresividad de la aplicación de esta normativa, mediante la introducción de diversas reducciones que tienen que ver con cuestiones subjetivas personales de los sujetos pasivos de este impuesto.

Con ello, las diversas comunidades tratan de buscar un término medio que permita limitar los argumentos que se oponen frontalmente a la aplicación de esta normativa y contentar a aquellos defensores de la necesidad de gravar cualquier tránsito patrimonial, al entender que denota un elemento reconocible de riqueza, que debe ser redistribuida entre la población del Estado.

Lo cierto, es que en la actualidad todavía no hemos sido capaces de dar una alternativa o solución, a estos planos de desigualdad que se han ido generando a lo largo de todo el territorio nacional con la aplicación de esta multiplicidad de normativas y reducciones que prevén los diversos gobiernos autonómicos, pero, sin embargo, esto no ha sido así en el ámbito europeo tal y como comentamos en el apartado anterior, en el que la regulación por parte de las instituciones europeas está siendo bastante más concreta, contundente y certera en la necesidad de equiparar la posibilidades y los derechos de los diferentes ciudadanos de la UE vinculando la regulación de cada país a la voluntad común de beneficiar el libre tránsito de capitales en el ámbito de la Comunidad Europea.

Si bien la máxima organización de carácter europeo no entra a valorar sobre la procedencia o no, de la inclusión dentro del ordenamiento jurídico de cada Estado de este impuesto que grava las sucesiones y donaciones tanto inter vivos como mortis causa, no tiene duda alguna a la hora de determinar y exigir la obligación por



parte de los países miembros de garantizar que se cumpla de manera exquisita el principio de no discriminación por causa de la nacionalidad, de quién se ve en la situación o posición de ser un sujeto pasivo de este impuesto. Es decir, los estados tienen el poder de realizar y fijar sus tributos dentro de su territorio, pero lo que no pueden hacer es tener un baremo de gravamen muy distinto para los ciudadanos residentes y otro más gravoso para los ciudadanos no residentes.

Precisamente esta manera tan tajante de establecer el criterio que se ha de seguir para el respeto de los derechos inherentes a los ciudadanos europeos en cuanto al tránsito libre de capitales a lo largo de todo el territorio de la UE, sirve de caldo de cultivo para sustentar esta necesidad imperiosa, así como la exigencia de aplicar, de manera análoga, esta doctrina al ámbito interno de cada Estado.

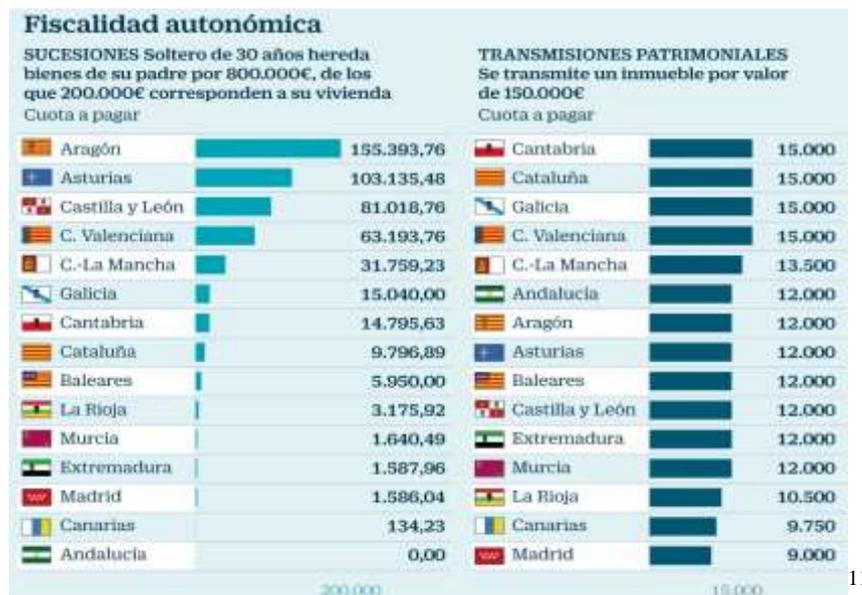
Esto es, que del mismo modo que se reprueba el tratamiento desigual a ciudadanos europeos en función de la nacionalidad que les corresponda por su pertenencia o no a un país u otro, no guarda ningún tipo de coherencia, o al menos eso creen los defensores de estas posturas, que dentro del espacio de un Estado, como puede ser el caso de España, nos podamos encontrar, cómo así sucede, un muy distinto tratamiento ante la ley en la tributación de este acto jurídico en función de la vecindad de cada uno de los españoles según sean de una comunidad autónoma u otra.

Si bien puede parecer exagerada la postura de quienes lamentan amargamente la desigualdad, que genera la aplicación de este impuesto, en condiciones diversas a lo largo de todo el territorio español, lo cierto es, que existen aún hoy comunidades,



como puede ser el caso de Madrid, en las que las bonificaciones alcanzan el 99% y otras en las que la cuantía dista mucho de posición tan favorable, lo cual puede llegar incluso a provocar la conocida migración interna de aquellos que huyen para tratar de salvaguardar sus patrimonios empadronados en comunidades vecinas.

A pesar de que la siguiente tabla no es de creación propia, merece la pena aportarla al presente documento, con la clara intención de denotar de manera gráfica, las posibles diferencias que podemos encontrarnos en la tributación de un mismo hecho imponible según nos encontremos en una comunidad autónoma u otra.



11

En este gráfico, hemos podido analizar de manera somera un ejemplo que refleja bastante claro cuál es la magnitud de la desigualdad que puede llegar a

¹¹ “DiarioJurídico.com. ¿Por qué existe desigualdad en el pago de Impuesto de Sucesiones según cada Comunidad?”.



producirse en la aplicación de este impuesto, si se sigue manteniendo en manos de los designios de los diversos gobiernos autonómicos, que en muchísimas ocasiones toman sus determinaciones con un marcado carácter electoralista y no con aspiraciones de futuro para el beneficio de toda la población.

Sin ánimo de continuar con un debate que podría extenderse de manera prácticamente indefinida, parece argumento de bastante peso afirmar que nos encontramos ante uno de los impuestos que en clave electoral se han convertido en una de las herramientas arrojadizas más recurrentes para poder atentar contra los intereses de cada uno de los ciudadanos de una región u otra, en la capacidad que tienen para competir en condiciones de igualdad con respecto al resto de españoles que se someten al mismo ordenamiento jurídico nacional y que se encuentran con una disparidad flagrante en el ámbito de las regulaciones autonómicas y locales.

6. REFLEXIONES EN TORNO A LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

Resulta interesante comenzar el análisis de este aspecto de constitucionalidad citando expresamente el Considerando 58, 59 y 60 de la STJUE de 03/09/2014¹²:

“58. Así pues, la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación

¹² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de Septiembre de 2014”.



del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales”

“59. En el presente asunto es preciso observar que los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009 prevén expresamente la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan cierto número de reducciones fiscales que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades.

60. De ello resulta que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o también una donación o una sucesión que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podrá beneficiarse de esas reducciones fiscales, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá”.

Y en su Considerando 69 refiere que la legislación española restringe la libre circulación de capitales y la señala como prohibida.



Como podemos deducir de estos Considerando de la sentencia del Tribunal de Justicia Europeo viene a determinar de manera bastante clara que no se puede admitir que se produzcan desigualdades entre los diferentes territorios de Europa, mediante la aplicación de reducciones o bonificaciones a persona por su residencia, excluyendo aquellos que no pertenecen o residen en dicha comunidad autónoma.

Por análoga extensión, no cabe que existiendo una normativa de carácter estatal que ha sido cedida a otras instituciones de rango inferior al Estado, los ciudadanos españoles se encuentren ante la coyuntura de tener que tributar por el mismo hecho imponible de manera desigual en atención exclusivamente al lugar en el que se encuentra empadronado, ya que de este modo se promueve que existan dentro del propio territorio español graves desigualdades, que atentan frontalmente contra el principio de igualdad ante la ley de los ciudadanos españoles, algo que guarda directa relación a las exigencias por parte del Tribunal de Justicia Europeo con respecto a los ciudadanos europeos que deseen o tengan que tributar por tales movimientos económicos en el ámbito de nuestro país.

No son pocos los que afirman que realmente el Impuesto de Sucesiones y Donaciones viola de manera flagrante el principio de equitativa distribución de la carga tributaria que realmente tiene un alcance confiscatorio ya que viene a grabar un acto jurídico en el cual no se ha procedido a alcanzar un negocio jurídico sino que consiste en la mera sucesión en la propiedad de un bien desde el causante que ha fallecido a su heredero por justa causa.



Por último, reflejar el posicionamiento por parte de Antonio Francisco Delgado González, de profesión, Inspector de Hacienda, Licenciado en Derecho por la Universidad de Deusto (Bilbao), Doctor en Derecho por la Universidad de Sevilla, además de ser abogado fundador del Bufete Delgado Lamet y Asociados, con 30 años desde su fundación, especializada en las ramas de derecho tributario y derecho mercantil.

Con la lectura de su post, “*El impuesto de Sucesiones y Donaciones: ¿supresión o mantenimiento*”, en el blog, “*Hay Derecho*”, con fecha de 7 de julio de 2018, se desprende un análisis bastante neutro, donde expone tanto argumentos a favor, como en contra sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y como nos deja entrever, su posición sobre la conciliación de este impuesto con el resto de nuestro ordenamiento jurídico, y en concreto con la Constitución Española y su artículo 31.

Expone dos pilares fundamentales, sobre los que deberá basarse ese cumplimiento por parte del impuesto con la norma suprema de nuestro estado, el primero en la delimitación de un mínimo más amplio, dando la posibilidad de quedar exento, y con la moderación como bandera a la hora de establecer los tipos de tributación.

Su perspectiva, sobre la exigencia de respetar el contenido del artículo 31 de la CE, entiende que no se cumple, debido a que un mismo hecho, tendrá diferente repercusión dependiendo de la región de España donde nos encontremos. Y esto, se debe, como ya hemos visto a lo largo de este trabajo, a la posibilidad de que cada



autonomía pueda imponer reducciones y bonificaciones, no existiendo un criterio común e igualitario para todos.

Manifiesta, que el Estado ha hecho un abandono de sus funciones, con la cesión de la regulación de parte de este impuesto a cada Comunidad Autónoma, ya que son competencias básicas de carácter constitucional, en materia tributaria, no existiendo un criterio armonizador de todas ellas, para que no se produzca ningún tipo de discriminación.

7. OPINIONES QUE SUSTENTAN LA INTEGRACIÓN Y MANTENIMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Si bien hemos realizado un análisis de los posibles argumentos que sustentan la oposición a la existencia de un impuesto que grave las sucesiones y donaciones en el ámbito español, no faltan tampoco quienes, aun reconociendo las posibles mejoras a realizar en la aplicación del mismo, entienden no sólo procedente sino recomendable la previsión de herramientas que sirvan para controlar y gravar las transmisiones gratuitas al tratarse de transferencias de capital que no deben despreciarse dada la relevancia que conllevan en la configuración del sistema económico y el reparto del patrimonio de los ciudadanos.

Es por ello, procedente incluir algunas menciones a expertos en la materia, así como pensadores que afirman la importante valía de la tributación por estos



negocios jurídicos de cara a que representen una importante herramienta para la financiación del Estado.

John Stuart Mill, filósofo, político y economista inglés, nació el 20 de Mayo de 1806, en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda, en la ciudad de Londres y falleció a los sesenta y seis años de edad, en el año 1873 en la ciudad de Aviñón, Francia. Es un representante de la escuela económica clásica, y discípulo de la corriente creada por “*Jeremy Bentham*”, cuyo movimiento o corriente de pensamiento recibe el nombre de utilitarismo.

Ya desde esta época, este economista se posicionó sobre la importancia de tener que gravar una serie de actuaciones, lo conllevaba la obtención de ingresos para el Estado, gasto que debían soportar de una manera equitativa todos los ciudadanos pertenecientes al mismo. En concreto, su postura respecto al impuesto de sucesiones, apoya la aplicación de una carga sobre este tipo de adquisiciones.

Entendía la necesidad de tener que afectar estas actuaciones, razonando su pensamiento en el hecho de que la capacidad de legar o donar, la concebía como un privilegio, existiendo la obligatoriedad de imputarle un impuesto. Además, lo que se conseguía con el mismo, era evitar la concentración de grandes capitales sobre aquellas personas, que según su parecer no habían mostrado mérito alguno para poseerlas, solo el hecho de formar parte de un testamento.



El modelo que él exponía, presentaba una excepción en su aplicación, y esta era el límite cuantitativo para la imposición de este impuesto, esto quiere decir que deberá superar un umbral económico mínimo para que este pueda entrar en juego. Aparte, se apoyaba en el principio de la graduación, que se componía por la idea de tener que gravar de manera proporcional, siendo mayor el gravamen cuanto mayor sea la suma que se adquiera.

Otra persona, que ha vertido su opinión sobre este tema, es Ricardo Rodríguez, Técnico de Hacienda, y escritor, también ha publicado numerosas novelas y libros de poesía. En el artículo publicado el 21 de Marzo de 2019, en el “*Dirario.es*”, con el título de “*¿Qué hacemos con el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, plasmó su posicionamiento, en donde no entiende la alarma existente por parte de la sociedad, de que se grave una adquisición con carácter gratuito, mientras que aquellas que son onerosas si lo sean y no mostremos ese comportamiento.

Según su parecer, este impuesto respeta, como no podía ser de otra forma, el artículo 31 de la Constitución Española, en el que se expresa el deber de contribuir por parte de la ciudadanía para soportar de una manera igualitaria, el gasto público proveniente del Estado. Y basa esta afirmación, por el hecho de que en el caso de heredar, como ejemplo, es un incremento que muestra una capacidad económica, que por la CE, puede ser gravada.

También hace referencia, a la idea equivocada según su parecer, que con la existencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no se fomenta el ahorro, debido a que si van a tener que pagar lo mismo si quieren acceder a esos bienes, con



en el ejemplo que mencionamos antes de la herencia, y cuanto menos quede que adquirir en ese momento menos se va a tener que pagar o simplemente no hay nada que adquirir, no se tiene que tributar. Y expresa que, el ahorro o no, por parte de la sociedad no va a venir influenciada por existencia de una perspectiva de pagar en un futuro, sino por la situación económica del momento.

Otra idea que formula en su artículo, es la disparidad que existe dentro de nuestro ordenamiento jurídico en la regulación de este impuesto, ya que la norma estatal permite a la autonómica establecer una serie de reducciones y bonificaciones que dejen casi sin efecto alguno este impuesto. Aboga, porque el Estado vuelva a recuperar, la competencia exclusiva sobre esta materia, erradicando la posible discriminación que pueda existir dentro de nuestro territorio, solo por el simple hecho de pertenecer a una u otra comunidad.

Asimismo, son muchas las voces que afirman que realmente la aplicación de este impuesto consiste en una de las herramientas más efectivas para combatir la desigualdad en un país como España, en el que la tasa de desigualdad es incluso mayor que el resto de países desarrollados y en la que los millonarios, tras la crisis, han ido progresivamente incrementando su número hasta alcanzar cotas que en algunos casos no se recuerdan.

No dudan los defensores de la aplicación de esta normativa en poner en valor la necesidad de la recaudación de estas cuantías en concepto de tributación por parte de las instituciones públicas autonómicas, a fin y efecto, de poder contar con ingresos que tienen un reflejo directo en las políticas sociales y de gastos de la



Comunidad Autónoma que, de reducir o modificar la aplicación de este impuesto vería muy mermada la tesorería de la que dispondrían para afrontar los gastos básicos de la región.

Del mismo modo niegan que la renuncia a la herencia se encuentre en número preocupante y señalan como causa para la renuncia a otros aspectos tales como la crisis financiera o directamente el poco interés en percibir esos bienes derivados de transmisiones mortis causa y, para ello, sitúan algunas comunidades autónomas tales como Aragón, en las que este impuesto es más elevado como uno de los lugares de España en el que la renuncia a la herencia va perdiendo fuerza.

Otro ejemplo de una voz autorizada, que se muestra tajante en cuanto a la defensa de la necesidad de la aplicación de estos impuestos de sucesiones y donaciones es Branko Milanovic, que es un economista serbio-estadounidense especialista en desigualdad económica, economía de la pobreza, economía del desarrollo, economías en transición, economía internacional e instituciones financieras internacionales, Doctor por la Universidad de Belgrado, con dilatada experiencia en el ámbito del Banco Mundial en el sector de la investigación, quién no duda en afirmar que subirían los impuestos de sucesiones al máximo.

De hecho, ahonda en esta afirmación aseverando que *“ Globalmente, sus ingresos dependen en más de un 50% de que usted haya nacido en España. Del resto, el 20%, de quién sean sus padres, y solo luego viene el esfuerzo, la suerte, la raza y el género. Si miramos solo a España, no en el contexto global, las cifras evidentemente varían. En cualquier caso, lo que más pesa son elementos exógenos*



que no tienen que ver con la meritocracia. Ortega y Gasset tenía razón. Uno es uno y sus circunstancias.”

8. CONCLUSIONES

Es realmente complejo verter una opinión sobre las sucesiones y las donaciones y concretamente, sobre los impuestos que gravan las transmisiones que se producen a título gratuito en virtud de estos actos jurídicos, sin entrar irremediabilmente en el ámbito de realizar manifestaciones que puedan ser señaladas de tener tintes políticos.

Quizá sea procedente comenzar a establecer los puntos sobre los que va a girar la humilde reflexión sobre el ámbito de la aplicación de los impuestos de las sucesiones y donaciones, dentro del término geográfico español, haciendo un reconocimiento necesario al derecho a la propiedad privada, como uno de los pilares fundamentales de toda sociedad moderna y de futuro, que realmente va a tener en este punto, la posibilidad de fijar de manera clara, cuál va a ser el modelo económico que va a perseguir y que tiene por bandera para el progreso de la nación.

Otra de las enseñanzas, sobre las que debe ampararse un estado en el que se proclame la democracia como una manera de vivir, es reconocer el espacio que le corresponde a la familia, como núcleo para la consolidación de las relaciones sociales básicas, que permitan que los individuos puedan progresar dentro de su evolución personal tanto profesional como económica, familiar o laboral.



Valores tan importantes como característicos de una sociedad avanzada, cómo puede ser el caso de la educación, respeto, tolerancia, igualdad, sólo tienen un caldo de cultivo de nivel para generar resultados de éxito si ponemos en valor el trabajo, el esfuerzo de la familia a lo largo de la vida de sus integrantes y reconocer una vinculación emocional, familiar y económica entre los miembros de la misma.

Es por eso que si procedemos a poner en conexión estos dos conceptos tan importantes para la sociedad como son la propiedad privada y la familia, nos encontraremos con un derecho que, desde el punto de vista del exponente, tiene un gran valor, que no es otro que el derecho a la sucesión en el patrimonio de los antecesores, principalmente derivado de la participación en un colectivo familiar que tiene unos valores marcados y una manera de trabajar, que genera un derecho inalienable a continuar en la sucesión del trabajo realizado en el ámbito de la familia, por las personas que han contribuido para fomentar el crecimiento de sus descendientes, así como para generar una idea común de trabajo de cara a cómo gestionar el patrimonio familiar.

Aunque puede resultar poco solidario, lo cierto es que tiene un valor fundamental, que los descendientes contribuyan con sus antecesores, de cara a poder favorecer situaciones en las que exista un capital que heredar en el momento en el que se produzca la muerte de los causantes y, en esto, también participa el heredero con lo cual no podemos reducir al absurdo de ningunear una herencia por tratarse de un regalo injusto e inmerecido, que se recibe por el mero hecho de nacer en una



familia, sino que será necesario que estos futuros herederos trabajen de tal manera que den lugar a un éxito familiar y económico.

En orden a estas primeras reflexiones que se han realizado en la líneas anteriores, no parece un argumento de peso tratar de justificar la necesidad de la aplicación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como una herramienta para la igualdad, basando la exposición en un criterio de injusticia, según la cual quién herede una determinada cantidad de capital estaría colocándose en una situación de superioridad al resto de los ciudadanos.

No parece justo, que algunas voces apuesten por elevar estos impuestos a un rango muy alto gravando de manera cuantitativa las herencias familiares, solo con la razón de tratar de generar una situación de equiparación, ya que, con ello, lo que en su lugar se estaría provocando sería un ataque frontal al derecho de la propiedad como elemento armonizador de cualquier sociedad moderna.

Por otro lado, precisamente uno de los argumentos que se esgrimen para la aplicación de las reducciones en aquellas comunidades autónomas en las que se prevé su existencia, es precisamente la falta de responsabilidad por parte de los antecesores ya que quienes aportan a su caudal relicto una menor cantidad de capital, supondrán un menor coste para los que heredan, mientras que aquellas personas cuyo ahorro ha sido mayor, se les castiga imponiendo una cuantía que, en algunos casos, no es progresiva, sino que existen una serie de límites en los que no se aplica este impuesto o se encuentra bonificado un porcentaje muy alto y a partir de determinada cuantía entra a regir a todos los efectos.



Dentro de este análisis sobre la procedencia o no de la aplicación de este impuesto de sucesiones, entendemos que no deja de ser un elemento, al menos dentro del territorio español, que no representa un método de equiparación y de igualdad entre los ciudadanos de nuestro país, sino una manera de promocionar un sistema cada vez más complejo de comprender y con una disparidad legislativa cada vez más arriesgada y perjudicial para la libre circulación de los capitales dentro de nuestro Estado.

La introducción de una normativa de este tipo y la concesión o cesión de las competencias a las comunidades autónomas, contribuye a la generación de diversos rangos dentro del ámbito de la ciudadanía del Estado y es que se crean ciudadanos de primera y de segunda, personas que por el mero hecho de su residencia se ven abocados a asumir, por el mismo acto jurídico, el pago de cuantías de manera radicalmente distinta y cuantiosamente importantes entre regiones que en algunos casos son incluso limítrofes.

No parece ciertamente un elemento que respete los derechos fundamentales recogidos en la Constitución Española, ya que disponemos de una serie de derechos que son inherentes al mero hecho de la pertenencia al sistema democrático español y la sujeción al ordenamiento jurídico del país, como puede ser el caso del derecho de propiedad o el derecho de igualdad ante la ley de todos los ciudadanos y a la no discriminación por razón en este caso de la residencia.



Quizá pueda ser difícil de asumir la presente analogía, pero desde nuestra opinión nos encontramos ante una incongruencia grave cuando asumimos y respetamos una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la que se reprueba el trato desigual entre los ciudadanos españoles y el resto de europeo en la aplicación de esta normativa y, sin embargo, parece que hacemos oídos sordos a la situación que existe de manera interna en España por la proliferación de un sinnúmero de sistemas normativos que no parecen formar parte del mismo ordenamiento, sino constituir una agrupación de ordenamientos jurídicos sin coherencia entre ellos, que lo único que tienen en común es formar parte del mismo estado.

Además considero que este impuesto, puede llevar a tener que renunciar, en muchos casos, a derechos propios reconocidos en el Código Civil, por el simple hecho de no tener una capacidad económica suficiente, para poder pagar la cuota tributaria, como puede ser el derecho recogido en el Libro Tercero, Título III del CC, que versa sobre la herencia, en donde en muchos casos se ven obligados a renunciar al mismo, al no tener la cuantía económica necesaria para acceder a ese derecho, contraviniendo de esta manera el artículo 31 de la Constitución Española, en donde recoge *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...”*, donde claramente si tengo que renunciar a ella, no se está respetando, la capacidad económica de los contribuyentes a la hora de imponer este impuesto. Y llegando más lejos aún, obvia una de las negaciones más rotundas que se mencionan dentro de la rama del derecho tributario, y aparece reflejada en el propio artículo 31, que un impuesto nunca podrá llegar a tener un alcance confiscatorio.



Y no conforme con esto, que siendo realistas, a día de hoy, dista mucho la eliminación de este impuesto de nuestro ordenamiento jurídico, considero que lo mínimo que se podría llevar a cabo, sería cumplir, aunque sea, con el espíritu con el que se redactó el artículo 31 de la CE, en la búsqueda de un sistema tributario en el que se respeten los principios de igualdad y progresividad, cosa que innegablemente se está incumpliendo, a dar la posibilidad que cada Comunidad Autónoma pueda aprobar reducciones y bonificaciones, que casi dejen sin efecto este impuesto, no estableciendo un criterio común para todos, violando un principio que nunca debería ser cuestionado como es el de la igualdad.

De hecho, también entramos en una situación que quizá no se ha debatido en exceso, pero que también supone una gravedad bastante considerable, que no es otra que la propia desigualdad que se establece en el foro interno de cualquier comunidad autónoma, una vez se produce un cambio de gobierno y para ilustrarlo podremos tomar como ejemplo el caso de Canarias, donde podríamos apreciar cómo las personas que hayan fallecido antes del 31 de diciembre del año 2019 van a tener que tributar el impuesto de sucesiones con una bonificación muy positiva y los que fallezcan en momentos posteriores a tal fecha supondrán una carga económica para sus herederos que nada tendrá que ver, con apenas un día de diferencia. Ya no sólo hablaríamos de desigualdad por el lugar de residencia, sino que incluso tendría valor la fecha de la muerte del causante.

Un impuesto de tal entidad no puede quedar al arbitrio de los gobiernos autonómicos con una flexibilidad tan amplia, ya que supondría no solo desigualdades con respecto a las regiones que rodean o que se encuentran en el resto del país, sino que, además, pueden provocar situaciones de indefensión en el ámbito de cada comunidad.



En conclusión, con arreglo a todos estos argumentos que se han ido sucediendo a lo largo de esta pequeña conclusión que hemos podido verter, entendemos que debería proceder la eliminación de este impuesto por tratarse de un elemento controvertido que genera desigualdad, que no se encuentra bien regulado en el ámbito de España y que además supone gravar un movimiento que se produce por el mero hecho de una muerte, sin que realmente entre dentro del ámbito de la voluntariedad de quién recibe la herencia, que se puede limitar a rechazarla o aceptarla, pero que no podría elegir el momento en el que se produce la muerte del causante.

En todo caso, en lo que sí que parece que habría más acuerdo entre todas las posturas que opinan sobre este aspecto tributario, sería en la necesidad de que se regule de manera nacional y que se recuperen las competencias derivadas a las comunidades autónomas, en orden a cumplir con la postura del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que aprecia desigualdad cuando se aplica este tipo de gravámenes, en atención al lugar de residencia procediendo a equilibrar e igualar su aplicación a lo largo de todo el territorio nacional.

De hecho, para mayor abundamiento, en orden a los argumentos esgrimidos en cuanto a la fecha del fallecimiento del causante, debemos conseguir apartar del diálogo político en orden a los argumentos esgrimidos en cuanto a la fecha del fallecimiento del causante, un impuesto de tal entidad y, para ello, debería quedar regulada la cuantía de los tipos de gravamen por Ley Orgánica, para garantizar una



estabilidad en el tiempo de las decisiones que se alcancen respecto de la sucesiones y donaciones y de su tributación.



9. BIBLIOGRAFÍA

- La deuda tributaria.

<https://www.fiscal-impuestos.com/deuda-tributaria.html>

- Cuota tributaria.

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjIyNztlUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA-F9CBTUAAAA=WKE

- Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

- Ley General Tributaria.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

- El devengo

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIwMztlUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAgztYojUAAAA=WKE



- Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

<https://www.boe.es/buscar/pdf/2009/BOC-j-2009-90008-consolidado.pdf>

- Comparativa de las formas de aplicación de impuesto de sucesiones y donaciones en España.

<https://www.laprovincia.es/blogs/canarias-diferente/canarias-un-modelo-en-la-gestion-del-impuesto-de-sucesiones.html>

- Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-4451

- Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-8202>



- Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.”

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-4451

- “Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.”

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOJA-b-2018-90363>

- “Ley 19/1995, de 4 julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias”

- Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BON-n-2002-90009&p=20171230&tn=1>

- Artículo EL PAIS año 2018

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/09/midinero/1518193078_987206.html



- El Impuesto Sucesiones y Donaciones en España tras modificación Ley 26/2014 para cumplir fallo Sentencia Tribunal Justicia Unión Europea 3/9/2014

<https://www.consultingdms.com/el-impuesto-sucesiones-y-donaciones-en-espana-tras-modificacion-ley-262014-para-cumplir-fallo-sentencia-tribunal-justicia-union-europea-392014/>

- El Tribunal de Justicia de la UE declara ilegal el impuesto español de sucesiones y donaciones

<http://www.rtve.es/noticias/20140903/tribunal-justicia-ue-declara-ilegal-impuesto-espanol-sucesiones-donaciones/1004780.shtml>

- EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES: ¿SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO?

<https://hayderecho.expansion.com/2018/07/07/el-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-supresion-o-mantenimiento/>

- ¿QUE HACEMOS CON EL IMPUESTO DE SUCIONESIONES Y DONACIONES?

https://www.eldiario.es/tribunaabierta/hacemos-impuesto-sucesiones-donaciones_6_877072295.html

- John Stuart Mill, Principios de Enoconomía Política, 1951, versión traducida al castellano.



- Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular. Decimocuarta Edición. J.J. Ferreiro, J. Martín Queralt, F. Clavijo Hernández, F. Pérez Royo y J. M. Tejerizo. “Capítulo VIII. Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones”.

- Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Octava Edición. Fernando Pérez Royo, Florián García Berro, Ignacio Pérez Royo, Francisco Escribano, Antonio Cubero Truyo, Francisco M. Carrasco González. “Capítulo IX: El Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones”.