



Trabajo Fin de Grado

El impuesto de sucesiones en España: principios constitucionales relacionados con la cesión a las Comunidades Autónomas y posibles conflictos.

Autor:

Daniel Grima Carnicer

Directora:

Lucía Molinos Rubio

Facultad de Derecho

2018

ÍNDICE:

1. INTRODUCCIÓN	5
1.1 CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO.....	5
1.2 RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.	5
1.3 METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.	5
2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES VINCULADOS CON EL ISD	6
2.1 EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA.....	8
2.2 EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FINANCIERA	10
3. CESIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.....	12
3.1 REGULACIÓN Y COMPETENCIAS SOBRE LA CESIÓN DE IMPUESTOS	13
3.2 ELEMENTOS FUERA DEL ALCANCE AUTONÓMICO	15
3.2.1 DETERMINACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE.....	15
3.2.2 DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA ISD SEGÚN LA RESIDENCIA DEL CAUSANTE	17
3.3 ELEMENTOS SOBRE LOS QUE PUEDEN EJERCER SUS COMPETENCIAS	18
3.3.1 REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE.....	19
3.3.2 TARIFA DEL IMPUESTO	20
3.3.3 CUANTÍAS Y COEFICIENTES DEL PATRIMONIO PREEXISTENTE	21
3.3.4 DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES.....	22
4. CONFLICTOS EXISTENTES EN RELACIÓN AL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES	23
4.1. ¿EXISTE DOBLE IMPOSICIÓN?.....	23
4.2 COLISIÓN DE DERECHOS:.....	24
4.2.1 ANÁLISIS DE LAS DESIGUALDADES AUTONÓMICAS CON LA NORMATIVA APLICABLE AL AÑO 2018.....	24
4.2.2 ¿SUPONE LA AUTONOMÍA FINANCIERA UNA VERDADERA DESIGUALDAD?.....	28
5. CONCLUSIONES	29
6. BIBLIOGRAFÍA	32
7. ANEXO I.....	35

ABREVIATURAS:

CC = Código Civil

CE = Constitución Española

CFA = Código Foral Aragonés

CGPJ = Consejo General del Poder Judicial

IGAE = Intervención General de la Administración del Estado.

INE = Instituto Nacional de Estadística

INEAF = Instituto Europeo de Asesoría Fiscal

ISD = Impuesto de Sucesiones y Donaciones

LIRPF = Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas

LOFCA = Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

PAR = Partido Aragonés

PIB = Producto Interior Bruto

RAE = Real Academia Española

REAF = Registro de Economistas Asesores Fiscales

SAP = Sentencia de la Audiencia Provincial

STC = Sentencia Tribunal Constitucional

TC = Tribunal Constitucional

1. INTRODUCCIÓN

1.1 CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO.

En este trabajo se va a tratar de realizar un estudio del trato que dan las CCAA al impuesto de sucesiones y donaciones, únicamente en la rama de sucesiones, para finalmente observar las diferencias existentes a la hora de tributar por este. Del contenido del trabajo se omiten a las comunidades de País Vasco y Comunidad Foral de Navarra por sus respectivos sistemas forales, tal singularidad haría imposible la comparación con el resto de CCAA. También se omite del estudio a las Islas Canarias por su especial régimen, en el que se trata de compensar los problemas que presenta la lejanía e insularidad.

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

El motivo que me llevó a la elección de este tema era mi desconocimiento sobre el porqué los aragoneses tenemos que pagar más que otros españoles. Era una línea sobre la cual tenía curiosidad y quería indagar pero nunca me decidía a ello y este Trabajo de Fin de Grado me ha dado la oportunidad para ello. Además, durante el último año este impuesto ha salido a la palestra en noticiarios y tertulias, revuelto por la polémica de las diferencias en la liquidación del impuesto entre territorios, hasta el punto de que dos de las CCAA más perjudicadas (Andalucía y Extremadura) han dado un giro de 360º grados en su legislación. Esto no hace más que dotar a este tema de un mayor interés puesto que se observa la posibilidad de cambiar las cosas. Sin embargo, será necesario conocer las repercusiones económicas para que otras comunidades se atrevan a seguir su ejemplo.

1.3 METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.

El trabajo se va a desarrollar partiendo de un enfoque teórico de la cúspide de nuestro ordenamiento jurídico. Se analizarán todos los principios constitucionales que guardan relación con el impuesto acudiendo a doctrina y jurisprudencia al respecto. Por su mayor relación con el objetivo final de este Trabajo de Fin de Grado, que no es otro que la distribución del impuesto y las diferencias existentes me detendré para analizar más a fondo los principios de igualdad y autonomía financiera.

El siguiente paso será examinar la fórmula de cesión de este impuesto a las CCAA, basándome en las normativas de cada una de ellas se observará como todas recogen esta competencia. A continuación se introducirá el impuesto en sí, en primer lugar con los elementos o características de este impuesto sobre los cuales las CCAA no tienen capacidad para variar lo establecido en la norma estatal. Tras esto, se examinará la parte variable del impuesto, variable porque en estos aspectos las CCAA si han podido establecer sus propias normas. Sobre estos elementos, que actúan en el esquema liquidatorio del ISD, las CCAA han desarrollado diferentes técnicas para reducir la cuota final.

Finalmente se tratarán los conflictos relacionados con este impuesto. En primer lugar, sobre la posible existencia de una doble imposición. Por tratarse de un tema incomprensible para un grueso de la sociedad y sobre el que esferas políticas, con conocimiento de causa o sin él, no dudan en afirmarlo. Por ello, creo que era de interés tratarlo en este trabajo. En segundo lugar, se analizarán las diferencias entre las CCAA, partiendo de datos objetivos obtenidos de distintos organismos como REAF o IGAE se compararán las CCAA en términos macroeconómicos y microeconómicos.

Para terminar, de forma más subjetiva, daré una conclusión final a este Trabajo de Fin de Grado con mi opinión formada durante la realización del mismo. Los problemas que he observado y quizá una posible solución que quedo olvidada en una propuesta de ley.

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES VINCULADOS CON EL ISD

Nuestra Constitución a lo largo del articulado recoge una variedad de principios que van a influir en el sistema tributario, con especial atención se atenderá a aquellos que de una forma más especial tienen efectos sobre el impuesto de sucesiones como son: el principio de igualdad tributaria y el principio de autonomía financiera.

En el Título Preliminar se encuentra como principio constitucional el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas (art. 2 CE). Ambos son fruto de la organización territorial que adopta el estado, el primero de ellos significa libertad y capacidad para la gestión de sus intereses. El segundo, actuando a modo de balanza, tiene como fin establecer un límite a esas competencias buscando el equilibrio adecuado y justo.

Avanzando en el texto constitucional llegamos al artículo 31 donde se encuentran los principios de la esfera tributaria. Aunque este artículo, en su apartado primero, expresamente solo menciona los principios de igualdad y progresividad, también están recogidos los principios de universalidad, individualidad, capacidad económica y no confiscatoriedad.

El principio de capacidad económica guarda estrecha relación con el principio de igualdad. Para Palao Taboada la relación entre estos principios parte de las dos concepciones del concepto del principio de igualdad. <<Según la primera, este principio de naturaleza puramente formal; se limita a afirmar que las situaciones iguales deben ser igualmente tratadas [...] Según la otra concepción, cuya elaboración más acabada se debe a GERHARD LEIBHOLZ, el principio de igualdad equivale a una prohibición de discriminaciones arbitrarias [...] La primera de las concepciones mencionadas del principio de igualdad, en el ámbito tributario la medida de igualdad se busca en la capacidad contributiva. Para la segunda, capacidad contributiva no es sino una concretización del principio de igualdad>>¹. El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre entiende la capacidad económica como una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A mi modo de entender está frase es la obviedad de que no puede contribuir económicamente al sostenimiento de los gastos públicos aquel que no tiene ni siquiera para mantenerse a sí mismo. Por ello busca que contribuya el que tiene la suficiencia o posibilidad de hacerlo.

En relación con lo anterior se entiende el principio de progresividad, implica que el tipo de gravamen es creciente en función de la base imponible. Podría decirse que recaudará más riqueza allí donde haya más riqueza, a medida que se incremente la capacidad económica también aumentarán los tipos impositivos.

También relacionado con los dos anteriores se encuentra el principio de no confiscatoriedad, El Tribunal Constitucional añade otra exigencia lógica en la sentencia 150/1990, de 4 de octubre, de no agotar la riqueza del sujeto en el pretexto de contribuir,

¹ PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, en *Revista española de Derecho Financiero*, nº 88, octubre-diciembre 1995, p. 630.

es decir, que el tipo impositivo no suponga el 100% de la capacidad económica del contribuyente.

Una vez explicados estos principios que entran en juego en el sistema tributario español, se analizarán más detenidamente los principios de igualdad tributaria y autonomía financiera por su especial vinculación con este trabajo. En primer lugar, por tratarse el impuesto de sucesiones de un impuesto cedido a la CCAA y, teniendo estas la capacidad para gestionarlo, resulta de vital importancia entender correctamente el significado de la autonomía financiera. Haciendo uso de esa prerrogativa se ha llegado a situaciones límite en las que entre unas comunidades y otras existen grandes diferencias que nos pueden hacer poner en duda si se está respetando el principio de igualdad tributaria.

En principio dos españoles residentes en distintas Comunidades Autónomas que reciban una herencia idéntica deberían tributar lo mismo de acuerdo a los principios anteriores pero el hecho de que no sea así es lo que provoca que se hable de desigualdad. De acuerdo con la opinión de Barragué Calvo y Martínez Sánchez² se pueden plantear serias dudas desde el punto de vista de la equidad horizontal (De Pablos 2006) e incluso puede incentivar prácticas elusivas. Esto es fruto de la capacidad de las comunidades para regular este impuesto apoyándose en el principio de autonomía financiera más adelante expuesto.

2.1 EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

Enmarcado en el artículo 31 de nuestra Carta Magna, el principio de igualdad tributaria se encuentra dentro de la Sección II del Título II “De los derechos y deberes de los ciudadanos” gozando de este modo de una protección específica aunque sin llegar, obviamente, a la protección que se dispensa al artículo 14 (igualdad ante la ley). Sin entrar en detalle de la relación entre ambos preceptos o la extensión de las prerrogativas de las que goza uno a otro, que sería digno de estudio en otro trabajo aparte, la diferencia fundamental entre ambos se encuentra en el hecho por el que se asienta la desigualdad.

² BARRAGUÉ CALVO, B. Y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., en “El impuesto sobre sucesiones como medio para conseguir una mayor igualdad de oportunidades”, *Fundación Alternativa*, nº 88/2016 diciembre 2016, p. 46.

Cuando esta se basa en hechos personales entraría dentro de la esfera del artículo 14, mientras que, si la desigualdad se asienta en causas objetivas será cuestión del 31.1.

De esta forma lo aborda Álvaro Rodríguez Bereijo *«El principio de igualdad en materia tributaria no puede subsumirse, sin más y con todas las consecuencias, en la igualdad jurídica o igualdad formal del art. 14 [...] El Tribunal Constitucional, en una línea de jurisprudencia no exenta de alguna inflexión, parece orientarse por un criterio en apariencia sencillo, la naturaleza objetiva o subjetiva del elemento o razón de la diferenciación normativa: cuando la desigualdad se produce o se fundamenta exclusivamente en una diferenciación de índole subjetiva (cualidad de la persona, sus circunstancias o condiciones personales o familiares, «nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra circunstancia personal o social»), la vulneración se situará en el ámbito del art. 14 CE; por el contrario, cuando la razón de la desigualdad o diferenciación es una causa o elemento puramente objetivo (índices o manifestaciones de riqueza o capacidad económica, el patrimonio, la renta, el consumo...) habrá de subsumirse en el ámbito del art. 31.1 CE»*.³

Atendiendo al estudio de la igualdad tributaria, la Constitución expresa lo siguiente respecto al artículo 31.1: 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.

Es sin duda un principio controvertido, de ahí que el Tribunal Constitucional se haya pronunciado al respecto de este artículo en diferentes ocasiones, también el Congreso trata de delimitar y definir este concepto de igualdad tributaria. En la sinopsis del artículo 31 realizada por Aranda Álvarez y actualizada por Alejandro Rastrollo se interpreta este concepto en «el sentido de que situaciones económicas iguales conllevan una imposición fiscal igual. Es decir, nuevamente, se prohíben los tratos discriminatorios, pero no el tratamiento diferencial derivado de distintas situaciones de hecho».

³ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. (Igualdad tributaria del art. 31.1 ce e igualdad ante la ley del art. 14 ce: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 2011, p. 16-17.

Es decir, el principio de igualdad no exige que todos los ciudadanos sean gravados por los impuestos de la misma manera, pues entonces se estaría vulnerando el principio de autonomía financiera, sino que, dentro de la autonomía financiera de la que gozan las comunidades, la igualdad supone un límite para no producir situaciones discriminatorias.

Todo esto suponiendo que una situación desigual entre los ciudadanos residentes en diferentes Comunidades Autónomas no supone un trato discriminatorio, sino que, simplemente esas Comunidades emplean de una forma u otra su autonomía para regir los impuestos dentro de los límites legales.

En palabras del Alto Tribunal la STC 150/1990, en reproducción de lo expresado en la STC 37/1987 *«La autonomía -declarábamos en la citada ocasión 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 Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1.ª de la Constitución (ni los arts. 31.1, 38 y 149.1.13.ª, cabe añadir ahora), 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, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales»*⁴

2.2 EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FINANCIERA

Como se ha hecho mención anteriormente, fruto de la forma de organización territorial del estado surge la necesidad de reconocer y garantizar el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que lo integran. Así, el artículo 2 CE <<La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas>>. Emplea una

⁴ Véase también STC 37/1987, de 4 de octubre; STC 214/1994, de 14 de julio y STC 210/2012, de 14 de noviembre.

fórmula, quizás heredera de la dispuesta en la Constitución de 1931 que reconocía un “*Estado integral, compatible con la autonomía de los Municipios y las Regiones*”. Se optó por establecer una forma de estado descentralizada, esto supone que España se organice como un estado regional o autonómico que otorga una gran autonomía a las comunidades que lo conforman. El Tribunal Constitucional (STC 4/1981 y STC 25/1981) reconoce que dentro de la autonomía de las CCAA, estas tienen potestades legislativas y gubernamentales para regir aquello que asuma en el Estatuto dentro del marco de la Constitución.

Por ello, las CCAA de acuerdo al reconocimiento que hace la Constitución en el artículo 156, refiriéndose en concreto a la autonomía financiera, gozarán de esta “para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.”

La RAE define la autonomía como la potestad que dentro de un Estado tienen municipios, provincias, regiones u otras entidades, para regirse mediante normas y órganos de gobierno propios. El mismo concepto da el Tribunal Constitucional en la Sentencia 4/1981, de 2 de febrero <<resulta claro que la autonomía hace referencia a un poder limitado. En efecto, autonomía no es soberanía [...] el principio de autonomía es compatible con la existencia de un control de legalidad sobre el ejercicio de las competencias>>. Sin embargo, la clave se encuentra en la limitación de este poder. Es obvio que resulta necesario limitarse, pues de no ser así pasaríamos a estar en un Estado Federal como los Estados Unidos de América donde cada comunidad sería un estado en sí mismo con total libertad para regular lo que a su interés convenga.

Como indica el TC autonomía no es soberanía. La soberanía se define como el poder político supremo que corresponde a un Estado independiente. Por lo que las diferencias son palpables. Mientras que la autonomía se configura como una capacidad, una potestad, que pertenece a una organización dentro del estado. La soberanía indica poder o autoridad total que pertenece a un estado.

También se pronuncia así en la STC 37/1987, tratando la autonomía como la capacidad de cada región para regir sus propias competencias, teniendo como límites la Constitución y el Estatuto.

Dentro del marco previsto por la Constitución hay que tener en cuenta el segundo punto del artículo 133, que permite establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes, en relación al artículo 157.1 que recoge como recursos de las CCAA los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado. También añade este artículo en su apartado tercero que mediante Ley Orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras, es decir, el ejercicio de esta autonomía financiera.

Se trata de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que en palabras del TC se erige en norma delimitadora de las competencias financieras de las CCAA (STC 94/2017, de 6 de julio de 2017). En el artículo 4.1.c recoge de igual manera que la Constitución en el 157 los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado. Además el artículo 1 reproduce también lo mencionado en el 156 CE reconociendo la autonomía financiera a las CCAA.

En relación a los recursos de los que disponen las CCAA y, en concreto, los tributos cedidos por el Estado, el Alto Tribunal se pronuncia a su respecto en la STC 204/2011 reconociendo su importancia creciente en la actualidad, en tanto en cuanto, incrementa las posibilidades de las CCAA para manejar sus recursos. Este aumento va unido en relación directa con el mayor desarrollo del principio de autonomía financiera.

3. CESIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

En este apartado, partiendo de la legislación estatal para la cesión de impuestos, se va a observar la fórmula por la que han optado distintas comunidades a la hora de recoger estas facultades. Posteriormente se tratará sobre qué aspectos del impuesto no tienen competencias y, por lo tanto, deben estar a lo establecido en la legislación del estado y aquellos elementos sobre los que sí pueden fijar sus propias competencias. Con ello se pretende observar si las diferencias radican en la cesión en sí misma, si es en la fórmula de la cesión donde plasman ya sus peculiaridades o si, adoptando las mismas facultades, la diferencia está en la libertad de cada una de ellas para liberar mayor o menor masa a través de los aspectos que están bajo su competencia.

3.1 REGULACIÓN Y COMPETENCIAS SOBRE LA CESIÓN DE IMPUESTOS

Como ya hemos visto nuestra Carta Magna, en su artículo 157.1 a) establece que los impuestos cedidos total o parcialmente constituyen una fuente de recursos para las Comunidades Autónomas, sin embargo para saber qué, cómo y cuánto se cede se habrá de atender a otras normas de nuestro ordenamiento jurídico.

En primer lugar la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA), en el artículo 10 se definen los tributos cedidos como aquellos establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma. Y el punto tercero del mismo artículo amplía a la posibilidad de ejercer competencias normativas en los términos que determine la Ley. De acuerdo con la opinión de García Martínez es necesario <<determinar el alcance que ha de tener la atribución de competencias normativas a las CCAA para no desvirtuar la característica esencial de que el tributo continúe siendo de titularidad estatal.>>⁵ En conclusión, habrá, como veremos más adelante, una serie de elementos sobre los que las CCAA no puedan ejercer sus competencias y en concreto, de acuerdo con la opinión de este autor serán: la creación y elementos esenciales identificadores y las competencias que permitan adoptar decisiones sobre la plena vigencia y aplicabilidad.

También este mismo artículo, en su punto segundo, fija el presupuesto necesario para lograr la cesión del tributo, es necesario que la cesión haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente.

Véase por ejemplo comparando la regulación de nuestra comunidad con la de otros puntos de España como la Comunidad de Madrid, por ser la capital y los territorios de Galicia y Cataluña, por sus singularidades en cuanto a la adquisición del Estatuto de Autonomía.

En el caso de Aragón, el artículo 104.3 y 106 de la Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón reconoce que forma parte del patrimonio de la comunidad los tributos cedidos por parte del Estado y reconoce las competencias sobre los tributos totalmente cedidos.

⁵ GARCÍA MARTÍNEZ, A., “La configuración del tributo cedido como recurso autonómico”, en *revista española de Derecho Financiero*, nº 112, octubre-diciembre 2001, p. 711-712.

Prácticamente de idéntico contenido son los artículos 53.5 y 56.2 de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, cuya última modificación se produce tras la aprobación de la Ley 29/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

Atendiendo a la literalidad de los preceptos, en primer lugar, el artículo 104.3 y 53.5 de los respectivos estatutos, abarcan exactamente el mismo contenido reconociendo que forman parte de su hacienda los tributos cedidos por el Estado. En cuanto a los artículos 106.1 y 56.2, se reconocen las facultades de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión sobre los tributos totalmente cedidos por el Estado. En territorio catalán la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña reconoce también los tributos cedidos, artículo 202.3, como parte de la hacienda de la Generalitat y la capacidad de esta para la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos estatales cedidos totalmente. Con una redacción más farragosa adopta estas medidas Galicia, en los artículos 43 y 49 del Estatuto de Autonomía de Galicia, Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, modificada por la Ley 18/2002.

Por lo tanto, las diferencias que puedan existir no nacen de la fórmula de la cesión del impuesto, porque todas las CCAA han optado por aceptar la cesión y las mismas competencias con respecto al impuesto.

Sin embargo, continuando con el art. 10 de la LOFCA, se establece sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la cesión se establezcan en una Ley específica. Esta es 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, norma que se aplica de forma general a todos los territorios del Estado. En concreto, el artículo 32.1 reconoce la cesión a la CCAA del rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

Una vez dispuesta la cesión, la LOFCA va a establecer los criterios de atribución de estos, en lo que nos concierne, en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se atenderá al domicilio fiscal del causante. La Ley 22/2009 especifica que se entenderá que es residente a aquel que permanezca un número mayor de días en el período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

Aclara que se permanece en una Comunidad Autónoma cuando en ella este fijada la residencia habitual. Con esta redacción se trata de evitar el fraude y la evasión fiscal de aquellas personas que trasladaban la residencia de sus padres a autonomías que establecen mayores reducciones y bonificaciones con el objetivo de pagar menos impuestos.

3.2 ELEMENTOS FUERA DEL ALCANCE AUTONÓMICO

El ISD al ser un impuesto de titularidad estatal cuenta con una serie de características que van a ser inalterables para las CCAA. En primer lugar, la determinación del hecho imponible del ISD corresponde al Estado. Este impuesto fue creado por él en uso de la potestad originaria para establecer los tributos que le reconoce la Constitución Española. Además, acudiendo a la LOFCA, se puede extraer la idea de que la determinación del hecho imponible es tarea estatal. El art. 6.2 LOFCA establece que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado y el art.12 permite a las CCAA establecer recargos sobre los tributos cedidos, siempre y cuando estos recargos no desvirtúen la naturaleza o estructura del impuesto que se ha cedido. Por estas dos afirmaciones de la ley se puede entender que la CCAA no tiene la posibilidad de variar el hecho imponible. En cuanto al ámbito territorial del impuesto, continuando con lo establecido en la LOFCA, el art. 10.4 fija el criterio de atribución a la CCAA según el domicilio del causante para el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, sin dar la posibilidad de que puedan regular sobre esta atribución.

3.2.1 DETERMINACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

En el momento que una persona fallece desaparecen con él la titularidad de los bienes, derechos o relaciones que tuviera, por lo que, a través del derecho de sucesiones se establecerá a quien le corresponde la nueva titularidad de ellos. La persona que muere y por la cual se origina el fenómeno de la sucesión es el causante. La persona que va a adquirir los bienes puede tomar la consideración de heredero, definido como aquel que sucede en las relaciones jurídicas del causante o legatario, que sucede simplemente con respecto a un bien o derecho.

El hecho imponible que motiva la aplicación del impuesto de sucesiones es esta adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio según se especifica en el art. 3.1.a LIS.

A través del impuesto de sucesiones se gravará tanto la adquisición a través de herencia o de legado. La Ley del ISD no regula otros títulos sucesorios, sino que simplemente se limita a introducirlos en el hecho imponible. Por lo tanto para aclarar que entra dentro de este concepto es necesario acudir al Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

En el artículo 11 se citan como otros títulos sucesorios:

En primer lugar, la donación «mortis causa», se encuentra definida en el art. 620 CC y se trata de una forma donación con ciertas peculiaridades. Produce efectos por la muerte del donante y tiene naturaleza de testamento por lo que cabe su revocabilidad. A fin de cuentas, una donación que produce sus efectos a la muerte del donante y un legado es prácticamente idéntico.

A continuación, los contratos o pactos sucesorios, son, según el Diccionario del Español Jurídico de la RAE y el CGPJ, acuerdos contractuales que limitan las facultades dispositivas mortis causa. Es decir, que mediante un contrato se plasman unas estipulaciones que van a modificar el reparto de la sucesión cuando esta se produzca.

Aunque en el artículo 1271 del Código Civil se prohíbe, de forma general, esta forma de sucesión, permitiéndose únicamente en los casos establecidos en el art. 1056 del mismo texto. Se trata de una forma de suceder que es bien conocida por el derecho aragonés, nuestro Código Foral recoge un título entero destinado para la sucesión paccionada. En el artículo 377 CFA se reconoce validez para los pactos sobre la propia sucesión se convengan en escritura pública. Dos son los requisitos para poder realizar el pacto sucesorio, el primero es que se trate de la propia sucesión, por su carácter personalísimo expresado en el art. 379 CFA, ya que lógicamente no puedes disponer un pacto sobre la sucesión de un tercero. Y segundo, que se establezca en escritura pública cuyo objetivo es garantizar que en ese pacto se recoge la verdadera voluntad de los otorgantes.

También podemos encontrar esta figura establecida, aunque no del mismo modo, en los códigos forales de Cataluña⁶, Baleares⁷, Navarra⁸, País Vasco⁹ y Galicia¹⁰, es decir, en todas las comunidades con derecho foral propio.

Más adelante, volviendo con el art. 11, los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Finalmente, los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario. Es jurisprudencia reiterada que el albacea tiene derecho a la retribución y al reembolso de gastos [SAP Madrid, Secc. 20ª, de 29 de enero de 1993]. Aunque en principio se trate de un cargo gratuito no se puede negar que lo lógico es que sea un cargo retribuido por desempeñar su función [SAP Salamanca 45/2013, de 5 de febrero] [SAP Madrid 12224/2016, de 8 de septiembre]. Lo que limita este artículo es la cantidad que vaya a percibir pues de ser excesivamente elevada podría llegar a suponer un vaciamiento considerable de la herencia. Por lo tanto en estos supuestos se considerará al albacea como heredero.

3.2.2 DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA ISD SEGÚN LA RESIDENCIA DEL CAUSANTE

El ámbito espacial del tributo es otra materia indisponible para las CCAA y para los ciudadanos, una CCAA no puede reclamar que se proceda a la liquidación en su territorio porque el causante ostente esa vecindad civil. En el derecho civil sucesorio, de acuerdo

⁶ Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código civil de Cataluña, relativo a las sucesiones arts. 431-1 a 431-17.

⁷ Ley 8/1990, de 28 de junio, sobre la Compilación del Derecho Civil de Baleares, Art. 69.

⁸ Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la compilación del derecho civil foral de Navarra, art. 300.

⁹ Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, art. 18 y arts. 100 a 103.

¹⁰ Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia, art. 181.2º y arts. 209 a 227.

con el art. 9.8 CC la ley que rige la sucesión es la ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento, por lo que en relación al artículo 16.1 del mismo texto, se atenderá a la ley personal del causante, es decir, a su vecindad civil.

Sin embargo, en derecho tributario se considera producido el rendimiento en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo, de acuerdo al art. 32 de la Ley 22/2009. Para la determinación de la residencia habitual el art. 6.2 LISD remite a las normas del IRPF, en concreto el art. 72 LIRPF considera que son residentes en una CCAA aquellos que permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo computándose las ausencias temporales. El artículo 28 de la Ley 22/2009 concreta que, en el caso del impuesto de sucesiones, debe estar un mayor número de días en el período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

Además, con el objetivo de evitar el fraude y la evasión fiscal, la Ley 22/2009 introduce en el artículo 28.4 que los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos no producirán efectos.

3.3 ELEMENTOS SOBRE LOS QUE PUEDEN EJERCER SUS COMPETENCIAS

Las CCAA al tener cedido el rendimiento íntegro de la sucesión que se produzca en su territorio van a tener la facultad de regular sobre los componentes que entran en el esquema liquidatorio. En primer lugar, se valorarán los bienes y derechos que forman la herencia que van a determinar el caudal hereditario. El art. 11 LISD establece que forma parte del caudal hereditario y en los siguientes artículos establece las cargas, deudas y gastos deducibles y el ajuar doméstico. Una vez practicadas las deducciones y la suma del ajuar se obtiene la masa hereditaria, esta se dividirá entre los causahabientes de la herencia obteniéndose así la parte por la que cada uno de ellos tendrá que tributar, es decir, la base imponible.

En este proceso de determinación de la base imponible las CCAA no pueden tomar parte, pues no entra en sus competencias, avanzando en el esquema liquidatorio se practicarán las reducciones y se obtendrá la base liquidable (Art. 20 LISD). Esta cuantía tendrá que pasar por la escala prevista por la CCAA o la estatal en su defecto (art. 21 LISD). La

cantidad resultante será la cuota íntegra a la cual se le aplica el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente previsto en la legislación autonómica o, en caso de que no lo haya previsto, el estatal establecido en el art. 22 LISD. El resultado tras aplicar este coeficiente es la cuota tributaria a la que únicamente queda aplicarle las bonificaciones y deducciones para obtener la cuota a pagar. La LISD solo prevé la deducción por doble imposición internacional y bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla (Art. 23 y 23.bis LISD). Sin embargo en este punto es donde más se ha regulado por parte de las CCAA como a continuación se explicará.

La Ley 22/2009 acota y especifica las competencias de las autonomías, en concreto y como se desprende del artículo 48:

3.3.1 REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE

Se les reconoce tanto la creación como la regulación de las establecidas por el estado. En cuanto a la creación de las suyas propias, se pueden crear reducciones pero no con total libertad, sino que debe responder a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Por ejemplo, en la Comunidad Autónoma de Asturias, el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, para la adquisición de empresa individual o negocio profesional aplica una reducción propia del 4 por ciento cuando concurren unas determinadas circunstancias. Es necesario destacar que se especifica que se trata de una reducción propia, pues la Ley 22/2009 obliga a ello. En este caso se trata de una mejora de la reducción estatal cuando concurren las circunstancias establecidas, estas son las que provocan que la reducción responda a las circunstancias propias de la CCAA. Esta reducción, como indica el mismo artículo es compatible y se aplica con posterioridad de la establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para la regulación de las establecidas por la normativa del Estado las Comunidades Autónomas nunca podrán empeorar la situación de las condiciones. En la comunidad cántabra, por ejemplo se aumenta la reducción por parentesco a los grupos I, II y III (50.000€ + 5.000€ por cada año de menos de los 21, 50.000€ y 8.000€, respectivamente). En Cataluña estas reducciones llegan hasta los 100.000, más 12.000 €por cada año de menos de veintiuno para el grupo I, dentro del grupo II existen distinciones para cónyuge

e hijo 100.000€, resto de descendientes 50.000€ y ascendientes 30.000€ y para el grupo III 8.000€.

3.3.2 TARIFA DEL IMPUESTO

La Ley 22/2009 integra una escala que será de aplicación a todas aquellas autonomías que no hubiesen aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o, si aquella no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad.

De acuerdo con las normativas autonómicas actualmente en España Aragón, Cantabria, Extremadura, La Rioja, Castilla León y Castilla la Mancha no han establecido tarifa autonómica. En Andalucía y Murcia optan por una tarifa autonómica idéntica a la estatal hasta las bases liquidables de 398.777,54€ para las cuales cambia el tipo, el cual aumenta de 29,75 a 31,75 y de 34 a 36,50 para las bases de más de 797.555,08. En Galicia la tarifa autonómica solo podrán aplicarla los grupos I y II, siendo la estatal de aplicación al resto. Similar es el caso de Asturias y las Islas Baleares, donde los grupos I y II podrán emplear una tarifa autonómica especial y el resto de grupos la tarifa autonómica regulada por la comunidad. En Madrid la tarifa autonómica mantiene los tipos de la escala estatal pero varía la base liquidable, que se aumenta en una pequeña cantidad respecto a la estatal. Del mismo modo la Comunidad Valenciana se mantienen los tipos pero, en este caso, baja la base liquidable (aunque mantiene los dos primeros niveles iguales). Cataluña ha regulado su escala autonómica adquiriendo esta un esquema totalmente diferente a la estatal.

En conclusión, omitiendo del estudio a la Comunidad Foral de Navarra, País Vasco y Canarias por sus especiales características, de las 14 Comunidades Autónomas restantes 6 han optado por no variar la escala (Aragón, Castilla León y Castilla La Mancha, Cantabria, Extremadura y La Rioja), sin incluir a otras 2 que solo han variado los bases más elevadas (Andalucía y R. Murcia). Otras 6 sí han decidido regular sus propias tarifas aunque no todas lo hayan hecho del mismo modo (Asturias, Cataluña, C. Madrid, C. Valenciana, Galicia e Islas Baleares).

3.3.3 CUANTÍAS Y COEFICIENTES DEL PATRIMONIO PREEXISTENTE

Del mismo modo que para las tarifas la LISD recoge unos coeficientes estatales que serán de aplicación para todas aquellas autonomías que no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad.

En Asturias, se aplicará el coeficiente dispuesto en el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, art. 22 para el grupo I siendo el estatal aplicable para el resto de grupos. El coeficiente específico del grupo I multiplica entre 0 y 0,04 dependiendo del tramo en que se encuentre de acuerdo al patrimonio preexistente.

En Islas Baleares, además de variar, aunque en muy poca cantidad, la cuantía del patrimonio preexistente, los grupos III y IV también sufren variaciones. En primer lugar los coeficientes de los grupos I y II se mantienen iguales a la normativa estatal. En el grupo III se diferencia entre si son por consanguinidad o ascendientes y descendientes por afinidad, coeficiente menor al estatal, o si son colaterales de 2º y 3º grado por afinidad cuyo coeficiente es mayor al previsto estatalmente. Para el grupo IV los coeficientes también son menores que los regulados en la normativa del Estado. Todo ello según lo dispuesto en el artículo 34 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio

En Cantabria, la diferencia es mínima ya que únicamente varía la cifra del patrimonio preexistente, manteniendo los coeficientes. La variación apenas alcanza los 6.000€ en el primer tramo y no llega a ser mayor de 1.000 en el resto.

En Cataluña, los coeficientes que se aplican son los siguientes: Grupos I y II, 1; Grupo III, 1,5882 y Grupo IV, 2. Independientemente de la cifra del patrimonio preexistente. Así lo regula el art. 58 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

En Galicia, únicamente cambia el coeficiente de los grupos I y II manteniendo el resto de variables idénticas a las estatales. Se aplicará un coeficiente del 1 para los grupos I y II independientemente del escalón que ocupen en cuanto a la cantidad del patrimonio preexistente.

En la Comunidad de Madrid, al igual que Cantabria, simplemente aumenta la cuantía del patrimonio preexistente pero es aún más pequeña la variación.

En la Comunidad Valenciana se produce una disminución de las cantidades del patrimonio preexistente. En este caso es más notorio que en las situaciones de Cantabria y C. de Madrid, llegando el primer tramo hasta los 390.657,87 (12.000€ menos que la prevista estatalmente).

El resto de Comunidades Autónomas no han optado por introducir su propia tabla de coeficientes en función del patrimonio preexistente por lo que estarán a los dispuesto en el art. 22 de la Ley 29/1987.

3.3.4 DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

Deben reunir dos requisitos para su validez, el primero de ellos es que sean compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y el segundo es que no podrán suponer una modificación de las mismas. Las deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

En conclusión, la libertad de las Comunidades Autónomas para regular el Impuesto de Sucesiones provoca la existencia de grandes diferencias a la hora de su liquidación. Prácticamente todas coinciden en liberar la carga impositiva para el grupo I, lo cual parece obvio, por propio sentido común, ya que se trata de descendientes y adoptados menores de 21 años. Las diferencias se empiezan a hacer notorias cuando nos situamos en el grupo II. Cantabria, La Rioja, Madrid y ahora Andalucía optan por dejarles prácticamente liberados. En el resto de comunidades tendremos que tributar una cantidad más elevada en función de las variables vistas anteriormente (base imponible, reducciones, tarifas, coeficientes y bonificaciones).

Analizando los casos de las comunidades que liberan al grupo II podríamos preguntarnos si son estas las que se exceden en la liberación o si el resto se quedan cortas.

En Cantabria (Reducción de 50.000€ y bonificación del 99% sin límite de base imponible), La Rioja (bonificación de 99% si la base es menor o igual a 500.000€ y del 98% si es superior) y Madrid (reducción de 16.000€ y bonificación del 99% sin límite de base imponible). En Andalucía, con la reciente reforma, se ha previsto la reducción de una cantidad variable para los grupos I y II cuya aplicación determine que el importe total

de las reducciones aplicables no supere 1.000.000€. En estas comunidades resulta rentable heredar los bienes de tu progenitor, que ciertamente responde a las reglas de la lógica, mientras que en Aragón o Asturias, cuesta mucho más aceptar una herencia.

4. CONFLICTOS EXISTENTES EN RELACIÓN AL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

4.1. ¿EXISTE DOBLE IMPOSICIÓN?

Aquellos que defienden la supuesta existencia de la doble imposición se amparan en que los bienes que forman el caudal relicto ya han sido gravados por otros impuestos que ha tenido que pagar el fallecido, y por lo tanto, la liquidación del impuesto de sucesiones supone volver a pagar por los mismos bienes.

Se puede observar esta postura en diferentes personalidades políticas en la actualidad en toda España¹¹, incluida también nuestra comunidad¹².

En sí no se trata de un pensamiento equivocado sino de un concepto erróneo sobre el impuesto de sucesiones. Ciertamente es que esos bienes han tributado durante la vida del causante pero es necesario examinar detalladamente el hecho imponible de este impuesto.

De acuerdo al art. 3.1 ya mencionado, se grava adquisición de bienes y derechos. Examinando a fondo al concepto, la RAE define adquirir como hacer propio un derecho o cosa que a nadie pertenece o que se transmite a título lucrativo u oneroso, o por prescripción. Es decir, lo que se produce es la traslación de la propiedad que pasa del fallecido a su heredero.

¹¹ Así se expresó Fernando López Miras, Presidente de la Región de Murcia, refiriéndose al impuesto como <<...un gravamen, que supone pagar dos veces por lo mismo...>> diario online Libertad Digital a 12 de enero de 2018. Recuperado de <https://www.libremercado.com/2018-01-12/murcia-estrena-2018-eliminando-sucesiones-y-anunciando-nuevas-rebajas-tributarias-1276611956/>

¹² Arturo Aliaga López, Presidente del PAR, lo expone como <<...un tributo que perjudica a lo que han obtenido con su trabajo nuestros padres, nuestros abuelos...>> Europa Press el 04 de junio de 2017. Recuperado de <http://www.europapress.es/aragon/noticia-par-trabaja-eliminar-impuesto-sucesiones-considerarlo-injusto-20170604145955.html>

Esta transmisión de riqueza es lo que grava el impuesto de sucesiones, es en fin pagar la adquisición de unos bienes que no son tuyos, del mismo modo que al realizarse una compraventa deben pagarse unos impuestos, debería entenderse que al obtener unos bienes por una herencia también se deben satisfacer unos impuestos.

Esta cuestión es quizá la que produce mayor confusión para un grueso de la población y por ello han surgido organizaciones como STOP Sucesiones que se define en su página web como una plataforma ciudadana apartidista cuyo objetivo es la supresión del impuesto por considerarlo “ignominioso” ya que “despojan inmisericordemente a los familiares del esforzado ahorro del difunto”. No faltos de lírica, pero quizá sí de razón, son una realidad actual que cada vez gana más adeptos.

4.2 COLISIÓN DE DERECHOS:

Partiendo de datos objetivos, en concreto los últimos datos económicos de las CCAA relacionados con este impuesto y una tabla de liquidación del impuesto con una misma base se tratará en este apartado de observar las diferencias que existen actualmente en relación al impuesto. Observadas y analizadas estas, se enfrentaran los dos principios implicados con el objetivo de resolver la cuestión sobre las desigualdades producidas.

4.2.1 ANÁLISIS DE LAS DESIGUALDADES AUTONÓMICAS CON LA NORMATIVA APLICABLE AL AÑO 2018

De acuerdo a datos del IGAE en el año 2015 el ISD supuso un 0,26% PIB (2.778 millones de €), el global de los impuestos durante ese año fue el 22,50% PIB (242.999M €). En el año 2016 el ISD bajó a un 0,23% (2.686M €) y el total de impuestos redujo su porcentaje aumentando su volumen 22,04% (246.475M €). Desde 1995, donde el ISD suponía un 0,19% PIB (855M €), ha ido creciendo de forma continuada hasta alcanzar los máximos en los años 2006-2008 (casi 3.000M €). Tras estos, motivados por la crisis se estancó este crecimiento.

	AÑO 2016	Andalucía	Aragón	Asturias	Baleares	Canarias	Cantabria	Castilla La Mancha	Castilla León	Cataluña	Extremadura	Galicia	Madrid	Región de Murcia	Comunid ad Foral de Navarra	Comunit at Valencia na	Pais Vasco	Total CCAA	
D.91	IMPUESTOS SOBRE EL CAPITAL	0,25	0,46	0,52	0,27	0,12	0,27	0,17	0,35	0,21	0,24	0,23	0,20	0,23	0,24	0,19	0,17	0,00	0,22
% PIB	ISD	0,25	0,46	0,52	0,27	0,12	0,27	0,17	0,35	0,21	0,24	0,23	0,20	0,23	0,24	0,19	0,17	0,00	0,22
MILLONES €	ISD	379	159	113	77	51	34	64	197	446	42	136	420	65	46	15	179	0	2.423

Del cuadro anterior se observa que el ISD supone un mayor porcentaje del PIB en las comunidades de Aragón y Asturias. Sin embargo en términos monetarios la mayor recaudación se obtiene en Madrid y Cataluña, siendo lógico este resultado pues se trata de las comunidades más pobladas del país.

Si bien en términos macroeconómicos quizás no sean apreciables las diferencias que existen entre las recaudaciones de unas comunidades y otras.

De acuerdo con el informe elaborado a fecha de febrero de 2018 por el REAF, panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2018, incluye la siguiente tabla para el supuesto de un hombre soltero de 30 años hereda bienes de su padre por un valor de 800.000€, de los que 200.000€ corresponden a la vivienda del fallecido pagará las siguientes cantidades por la liquidación del impuesto de acuerdo a la normativa de cada Comunidad Autónoma.

En este caso, las diferencias se hacen más palpables pues las diferencias entre los que paga un aragonés y un madrileño es de más de 150.000€, lo cual supone que está pagando 100 veces más de diferencia, 10 veces más respecto a un gallego y cerca de 15 veces más respecto un catalán siendo que, como se ha tratado antes las cuatro comunidades han reconocido las mismas facultades sobre el impuesto en sus estatutos.

Analizando estos datos en comparación a los ofrecidos por IGAE se observa que el volumen del impuesto en el PIB aragonés, al igual que sucede con el Principado de Asturias, es del doble o más respecto al resto de comunidades, mientras que la diferencia a nivel individual es mucho mayor.

				REDUCCIONES								
	Vivienda	Resto	B. I.	% vivienda	vivienda	parentesco	propia	B. L.	Tipo	C.I.	Bonificación	Cuota liq.
ARAGÓN	200.000,00	600.000,00	800.000,00	99%. Lim 125.000	125.000,00	15.956,87	9.043,13	650.000,00	29,75%	155.393,76		155.393,76
PRINCIPADO DE ASTURIAS	200.000,00	600.000,00	800.000,00	96%. Lim E	122.606,47	300.000,00		377.393,53	31,25%	103.135,48		103.135,48
CASTILLA Y LEÓN	200.000,00	600.000,00	800.000,00		E 122.606,47	60.000,00	217.393,53	400.000,00	29,75%	81.018,76		81.018,76
COMUNIDAD VALENCIANA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	95%. Lim 150.000	150.000,00	100.000,00		550.000,00	29,75%	126.387,52	63.193,76	63.193,76
CASTILLA-LA MANCHA	200.000,00	600.000,00	800.000,00		E 122.606,47	15.956,87		661.436,66	29,75%	158.796,17	127.036,93	31.759,23
GALICIA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	97%. Lim 600.000	194.000,00	400.000,00		206.000,00	9,00%	15.040,00		15.040,00
CANTABRIA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	95%. Lim 125.000	125.000,00	50.000,00		625.000,00	29,75%	147.956,26	133.160,64	14.795,63
CATALUÑA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	95%. Lim 500.000	190.000,00	100.000,00		510.000,00	24,00%	83.400,00	73.603,11	9.796,89
ILLES BALEARS	200.000,00	600.000,00	800.000,00	100%. Lim 180.000	180.000,00	25.000,00		595.000,00	1,00%	5.950,00		5.950,00
LA RIOJA	200.000,00	600.000,00	800.000,00		E 122.606,47	15.956,87		661.436,66	29,75%	158.796,17	155.620,24	3.175,92
REGIÓN DE MURCIA	200.000,00	600.000,00	800.000,00		E 122.606,47	15.956,87		661.436,66	31,75%	164.049,35	162.408,86	1.640,49
EXTREMADURA	200.000,00	600.000,00	800.000,00		E 122.606,47	15.956,87		661.436,66	29,75%	158.796,17	157.208,21	1.587,96
MADRID	200.000,00	600.000,00	800.000,00	95%. Lim 123.000	123.000,00	16.000,00		661.000,00	29,75%	158.603,61	157.017,58	1.586,04
ISLAS CANARIAS	200.000,00	600.000,00	800.000,00	99%. Lim 200.000	198.000,00	23.125,00		578.875,00	29,75%	134.234,07	134.099,84	134,23
ANDALUCÍA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	97%. Lim 194.000,00	194.000,00	15.956,87	661.436,66	0,00	7,65%	0,00		0,00

13

De acuerdo con las legislaciones vigentes realizo una tabla propia de liquidación del ISD, que se incluye como Anexo I, con un supuesto similar al realizado por el INEAF, hombre soltero de 30 años que hereda bienes de su padre por un valor de 1.200.000€, de los que 300.000€ corresponden a la vivienda habitual del fallecido. Con este supuesto se pretende observar las diferencias que supone una mayor riqueza. No se considera que haya un patrimonio preexistente superior a 402.678,11€ y todas las operaciones se han realizado siguiendo el esquema liquidatorio establecido en la Ley.

¹³ Recuperada de <https://www.economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/REAF-%20Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20CCAA-2018.pdf>

Podemos observar a simple vista que las grandes diferencias entre las CCAA que más tienen que pagar y las que menos se mantienen. Aragón, Principado de Asturias y Castilla y León siguen ocupando las primeras posiciones y en la parte baja continúan la Comunidad de Madrid, Extremadura y Andalucía. Estas dos últimas debido al cambio de legislación que ha entrado en vigor este 2018 y que ha provocado la reacción de Aragón donde se ha realizado un proyecto de ley para elevar la reducción autonómica de los 150.000€ actuales a 500.000€.

Los cambios más significativos los encontramos en Cataluña y Baleares, sobre todo este último motivado por el cambio de tramo en la escala lo que produce que el tipo pase del 1% al 8%. Lo mismo sucede en Cataluña, ya que la base cambia del 24% al 32% pero la diferencia es menos marcada por la existencia de una bonificación en función de la base imponible.

	CUOTA SI B.I. = 800.000	CUOTA SI B.I.= 1.200.000	RELACION BASE-CUOTA 1	RELACION BASE-CUOTA 2	INCREMENTO
ISLAS BALEARES	5.950	30.600	0,74%	2,55%	242,86%
CATALUÑA	9.796,89	30.771	1,22%	2,56%	109,39%
GALICIA	15.040	46.490	1,88%	3,87%	106,07%
C. LEON	81.018,76	200.122,67	10,13%	16,68%	64,67%
P. ASTURIAS	103.135,48	236.608,64	12,89%	19,72%	52,94%
C. VALENCIANA	63.193,76	126.265,54	7,90%	10,52%	33,20%
CANTABRIA	14.796,63	27.662,27	1,85%	2,31%	24,63%
LA RIOJA	3.175,92	5.893,22	0,40%	0,49%	23,71%
R. DE MURCIA	1.640,49	3.036,59	0,21%	0,25%	23,40%
ARAGON	155.393,76	285.122,67	19,42%	23,76%	22,32%
MADRID	1.586,04	2.887,46	0,20%	0,24%	21,37%
C. LA MANCHA	31.759,23	57.792,23	3,97%	4,82%	21,31%
EXTREMADURA	1.587,96	2.819,61	0,20%	0,23%	18,37%
ANDALUCIA	0	0	0,00%	0,00%	0,00%

A efectos comparativos se realiza esta segunda tabla en la que se trata de poner de manifiesto cuanto supone la cuota en relación a la base de 800.000, que es objeto de estudio por parte del INEAF, cuanto sobre la base de 1.200.000 realizada en este trabajo y el incremento de una a otra. El interés de esta tabla es que entre CCAA se pueden observar pocas diferencias notables, las dos anteriormente descritas, por lo que de esta forma se puede diferenciar que comunidades gravan más conforme la riqueza aumenta.

El grueso de las comunidades incrementa entre un 20%-25%, entre estas encontramos a Aragón en la que se contribuye una cantidad elevada pero, también Madrid o Murcia en las que las cantidades son bastante más bajas, un poco por debajo del 20% se encuentra Extremadura. En conclusión, respecto a las CCAA en las que la cuota es menor no se

observa que un incremento de riqueza suponga un mayor gravamen más allá del propio aumento lógico que supone aumentar la base. Principalmente se debe a la forma en la que han regulado el impuesto, ya que las tres mencionadas establecen una bonificación del 99% para el grupo I y II independiente a la cuantía de que se trate.

Ligeramente superior a estos porcentajes se encuentra la Comunidad Valenciana fruto del cambio a un tipo superior en la escala, al igual que sucede en el Principado de Asturias y Castilla y León. En todas estas el aumento de la base supone dar un salto superior en la escala y la no existencia de bonificaciones es lo que produce que el aumento también repercuta en las cuotas. En el caso astur se trata de su tarifa propia, que con las diferencias en la base se pasa de un tipo del 31,25% al 36,50%. Mientras que a los leoneses no les alcanza con la reducción autonómica de 400.000€ para mantener el tipo de la tarifa estatal del 29,75% pasando a ser del 34%.

Mención aparte merecen Galicia, Cataluña y las Islas Baleares. Para los gallegos pese a las elevadas reducciones previstas (400.000€ por pertenecer al grupo II y ser menor de 30 años y 291.000€ de reducción por vivienda) las grandes riquezas tributan mucho más.

En las islas el aumento se debe al salto en la escala que pasa del 1% al 7% y en Cataluña, además de aumentar la tarifa en 8 puntos porcentuales, el complejo sistema de bonificaciones que reduce en función del mayor tamaño de la base imponible provoca que las grandes riquezas sufran en su contra estas dos medidas.

4.2.2 ¿SUPONE LA AUTONOMÍA FINANCIERA UNA VERDADERA DESIGUALDAD?

Como se ha visto a lo largo del trabajo todas estas diferencias no pueden entenderse de forma que quebrante el principio de igualdad aunque sea evidente que la desigualdad que existe por razón del territorio. Desde el punto de vista teórico, reiterado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la igualdad se exige en posiciones jurídicas fundamentales, pero no, desde luego, una absoluta identidad en las mismas. No significa uniformidad, en el sentido de que no todas las CCAA deben ejercer del mismo modo sus competencias porque entonces se desvirtuaría otro principio constitucional como es el de autonomía financiera.

De forma clarísima así se establece en la STC 247/2007, de 12 de diciembre¹⁴, en la que se establece que son inseparables los principios de igualdad y autonomía pues si hacemos que la igualdad tienda a la uniformidad inevitablemente la autonomía daría paso al centralismo. Por ello lo que crean los distintos regímenes jurídicos autonómicos no pueden llamarse desigualdades, en el sentido de que en el fondo existe esta igualdad, sino diferencias fruto de la diversidad existente dentro del territorio nacional.

Sin embargo, es posible que algunas de las CCAA en el ejercicio de su autonomía hayan sobrepasado los límites sobre los cuales tienen competencias. Como se puede extraer de la STC 1/1982, de 28 de enero hay que evitar que la distribución de competencias entre el Estado y las CCAA en materias económicas conduzca a resultados disfuncionales y desintegradores. En el caso de este impuesto, como se ha visto anteriormente las competencias para la creación, supresión y regulación de los elementos esenciales corresponde al Estado, permitiéndose a las CCAA regular el resto de elementos. La cuestión es determinar si esta regulación ilimitada de las CCAA produce que el ISD alcance unos resultados disfuncionales.

5. CONCLUSIONES

Tras la realización de este trabajo he llegado a comprender el significado del principio de igualdad reconocido en la Constitución, comprenderlo desde el punto de vista teórico. Sin embargo, el hecho de conocerlo y entenderlo teóricamente no cambia la percepción que tengo sobre las diferencias territoriales. En mi opinión, estas situaciones siguen siendo injustas y puede existir la posibilidad de cambiarlas sin que ello suponga derribar ni el sistema fiscal, ni los principios constitucionalmente establecidos. Al igual que en otros aspectos de máxima actualidad, me parece que no se puede hablar de igualdad teórica

¹⁴ STC 247/2007, de 12 de diciembre <<...es inherente a nuestro sistema constitucional que, como consecuencia del ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias exclusivas o de desarrollo legislativo, los ciudadanos residentes en los distintos territorios autonómicos puedan estar sometidos a regímenes jurídicos diferenciados en las áreas materiales correspondientes a dichas competencias y, consecuentemente, tengan diferentes derechos en esas áreas>>.

sino que hay que hacerlo de igualdad real, más aún cuando lo que se ha creado son tales diferencias que nos llevan a hablar de situaciones de “desigualdad”.

Obviamente las posibles soluciones deben seguir reconociendo la plena autonomía de las comunidades porque en esta forma de distribución territorial se fundamenta nuestro Estado, como expresa el artículo 2 de la Carta Magna. Por ello, en mi opinión, no se deben recortar desde el gobierno central las especialidades establecidas por las CCAA sino conceder más beneficios a aquellas que no las han adoptado. Así no se impediría el ejercicio de la autonomía y tampoco supondría grandes pérdidas económicas ya que como se ha visto en el desarrollo del trabajo la contribución de este impuesto a la economía, en concreto a la macroeconomía, es baja. Sin embargo, microeconómicamente, en lo que afecta al ciudadano, la influencia es mayor y se puede hablar de diferencias de varios miles de euros por unos pocos kilómetros.

Por ello, me parece este colofón final el lugar idóneo para traer algunas de las propuestas establecidas en el Informe Lagares y añadir alguna propuesta propia con el objetivo de reducir la presión fiscal de las sucesiones.

En primer lugar, sobre las reducciones, en el informe proponen eliminar entre otras las reducciones por parentesco, cambiándolo por unos tipos impositivos decrecientes en función de la proximidad y también las de adquisición de vivienda habitual del fallecido, a excepción del cónyuge superviviente. En relación a la primera proponen también establecer 3 grupos de parentesco: A (integrado por lo que actualmente suponen los grupos I y II), B (integrado por el grupo III, extendiendo hasta el tercer grado de afinidad) y C (cajón de sastre que recoge a todo aquel que no esté en los anteriores). Sobre esto, añadiría personalmente la inclusión de la pareja de hecho en el grupo A equiparándola a la situación de los cónyuges. Me parece que es necesaria esta equiparación por lógica y por meros datos objetivos, actualmente la institución del matrimonio ha perdido enteros y se puede observar que el número de matrimonios celebrados en España se viene reduciendo de acuerdo a estadísticas del INE en los últimos 10 años.

Siguiendo con el informe propone una tarifa aplicable a la base liquidable según el parentesco para el grupo A un tipo entre el 4-5%, el grupo B entre el 7-8% y el C entre el 10-11%.

Sin duda con estas medidas se lograría reducir de forma considerable la cuota tributaria, a la que todavía le quedaría ser sometida a las deducciones y bonificaciones que es el momento en el que, con la normativa actual, se producen las diferencias entre CCAA.

En resumen, la disminución de estas diferencias me parece posible sin que ello suponga reducir las facultades de las CCAA. Ya solo con estas propuestas las CCAA en las que más se está pagando por heredar verían reducidas estas cantidades. Mientras tanto el resto de comunidades como han optado por establecer bonificaciones no verían mermada su capacidad pues todos estos cambios se realizan en el proceso anterior del esquema liquidatorio.

Aparte de estas posibles modificaciones, tras observar las diferentes posibilidades que han tomado las CCAA creo que la fórmula adoptada por Cataluña, en concreto en cuanto a las bonificaciones se refiere, podría ser adaptada para la aplicación por todas las CCAA que desearan hacer uso de ella. En primer lugar, porque no desvirtúa en ningún momento la naturaleza redistributiva del impuesto; tampoco lo inutiliza ni lo convierte en inservible, porque como se ha observado en este trabajo Cataluña se sitúa en una posición media en cuanto a la cantidad que se debe liquidar por el ISD y también cumple con el principio de progresividad, a fin de cuentas, establecer una bonificación regresiva en función de la cuantía de la base liquidable es, tal y como ha indicado el Tribunal Constitucional, buscar riqueza allá donde hay riqueza.

6. BIBLIOGRAFÍA

BARRAGUÉ CALVO, B. Y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., en “El impuesto sobre sucesiones como medio para conseguir una mayor igualdad de oportunidades”, *Fundación Alternativa*, nº 88/2016 diciembre 2016, p. 46.

Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la comunidad autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos

Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, de la comunidad autónoma de Cantabria, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado.

Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la comunidad autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

Decreto Legislativo 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.

Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.

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.

Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado;

Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

GARCÍA MARTÍNEZ, A., “La configuración del tributo cedido como recurso autonómico”, en *revista española de Derecho Financiero*, nº 112, octubre-diciembre 2001, p. 711-712.

<http://www.europapress.es/aragon/noticia-par-trabaja-eliminar-impuesto-sucesiones-considerarlo-injusto-20170604145955.html> consultado a día 26 de Marzo de 2018.

<https://www.libremercado.com/2018-01-12/murcia-estrena-2018-eliminando-sucesiones-y-anunciando-nuevas-rebajas-tributarias-1276611956/> consultado a día 26 de Marzo de 2018.

http://www.elperiodicodearagon.com/noticias/aragon/aragon-da-primer-paso-suprimir-impuesto-sucesiones-herencias-500-000-euros_1283184.html consultado a 15 de Mayo de 2018

LAGARES, M., Informe realizado por la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, Madrid, 2014.

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

Ley 19/2010, de 7 de junio, de Cataluña, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de medidas tributarias de Castilla-La Mancha, modificado por Ley 9/2014, de 4 de diciembre y por Ley 3/2016, de 5 de mayo.

Ley 6/2015, de 29 de diciembre, de la comunidad autónoma de La Rioja, de medidas fiscales y administrativas para el año 2016.

PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, en *Revista española de Derecho Financiero*, nº 88, octubre-diciembre 1995, p. 630.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. (Igualdad tributaria del art. 31.1 ce e igualdad ante la ley del art. 14 ce: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 2011, p. 16-17.

7. ANEXO I

Soltero de 30 años que hereda bienes de su padre por un valor de 1.200.000€. (Incluidos 300.000€ relativos a la vivienda habitual del fallecido).

CCAA	VIVIENDA	RESTO	B.I.	REDUCCIONES			RED. AUTON.	B.L.	ESCALA	C.I.	BONIFICACION	C.L.
				% VIVIENDA	VIVIENDA	PARENTESCO	VARIABLE		TIPO			
ARAGON	300.000	900.000	1.200.000	99% Lím. 125.000	125.000	15.956,87	9.043,13	1.050.000	34%	285.122,67		285.122,67
P. ASTURIAS	300.000	900.000	1.200.000	96% Lím. Estatal	122.606,47	300.000		777.393,53	36,50%	236.608,64		236.608,64
C. LEON	300.000	900.000	1.200.000	Regla estatal	122.606,57	60.000	217.393,53	800.000	34%	200.122,67		200.122,67
C. VALENCIANA	300.000	900.000	1.200.000	95% Lím 150.000	150.000	100.000		950.000	34%	252.531,07	126.265,53	126.265,54
C. LA MANCHA	300.000	900.000	1.200.000	Regla estatal	122.606,47	15.956,87		1.061.436,66	34%	288.961,14	231.168,91	57.792,23
GALICIA	300.000	900.000	1.200.000	97% Lím 600.000	291.000	400.000		509.000	11%	46.490		46.490,00
CATALUÑA	300.000	900.000	1.200.000	95% Lím 500.000	285.000	100.000		815.000	32%	157.800	127.029	30.771,00
ISLAS BALEARES	300.000	900.000	1.200.000	100% Lím 180.000	180.000	25.000		995.000	8%	30.600		30.600,00
CANTABRIA	300.000	900.000	1.200.000	95% Lím 125.000	125.000	50.000		1.025.000	34%	276.622,67	248.960,40	27.662,27
LA RIOJA	300.000	900.000	1.200.000	Regla estatal	122.606,47	15.956,87		1.091.436,66	34%	299.161,14	293.177,92	5.983,22
R. DE MURCIA	300.000	900.000	1.200.000	Regla estatal	122.606,47	15.956,87		1.061.436,66	36,50%	303.659,28	300.622,69	3.036,59
MADRID	300.000	900.000	1.200.000	95% Lím 123.000	123.000	16.000		1.061.000	34%	288.746,38	285.858,92	2.887,46
EXTREMADURA	300.000	900.000	1.200.000	Regla estatal	122.606,47	15.956,87		1.061.436,66	34%	281.961,14	279.141,53	2.819,61
ANDALUCIA	300.000	900.000	1.200.000	97%	285.000	15.956,87	899.043,13	0	7,65%	0		0