



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: PROBLEMAS Y RETOS

Autor: María del Pilar Pastor de Latorre

5º E3 C

Derecho Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid

Marzo 2019

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

Resumen: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es actualmente un tema controvertido debido a que, al no ser un impuesto armonizado, cada Estado miembro tiene su propia regulación que puede ser o no contraria al Derecho de la Unión Europea.

En este trabajo se analiza el hecho de que en España existe un doble problema; a nivel internacional, el ISD español discrimina a los no residentes extranjeros y crea problemas de doble imposición internacional. A nivel nacional, se podría plantear una presunta inconstitucionalidad del tributo por ser contrario a ciertos principios constitucionales como el principio de igualdad, de no confiscatoriedad, de capacidad económica y de no discriminación, al existir diferencias de trato entre residentes de las distintas Comunidades Autónomas. Se analiza también la perjudicial postura del Impuesto sobre Donaciones frente al de Sucesiones, ya que para el primero falta la previsión de reducciones además de que el donante tendría que pagar impuestos por las plusvalías generadas.

Organismos como la Comisión Europea, la OCDE y el FMI han recomendado a España la no supresión del Impuesto por no poderse permitir el rechazo de la cantidad monetaria percibida en concepto de ISD debido al alto déficit y las deudas con Europa. Por el contrario, estos Organismos si estiman conveniente una reforma del tributo.

Palabras clave: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Unión Europea, principios constitucionales, residentes, Estados miembros.

Abstract: The Inheritance and Gifts Tax is currently a controversial issue because, as it is not a harmonized tax, each State member has its own regulation which may or might not be contrary to the Law of the European Union.

This paper analyzes the fact that in Spain there is a double problem; at the international level, the Spanish ISD discriminates against foreign non-residents and creates problems of international double taxation. At the national level, there could be an alleged unconstitutionality of the tribute for being contrary to certain constitutional principles such as the principle of equality, non-confiscation, economic capacity and non-discrimination, as differences in treatment between residents exist of the different Autonomous Communities. It also analyzes the detrimental position of the Tax on Gifts

against the Tax on Successions, since for the first, there is a lack of reductions in addition to the donor would have to pay taxes for the gains generated.

Agencies such as the European Commission, the OECD and the IMF have recommended to Spain the non-abolition of the Tax because it could not allow the rejection of the perceived monetary amount of ISD due to the high deficit and debts with Europe. On the contrary, these Organisms if they estimate convenient a tribute reform.

Key words: Inheritance and Gift Tax, European Union, constitutional principles, residents, States members.

ÍNDICE DE CONTENIDO

| | | |
|--------|---|----|
| 1. | INTRODUCCIÓN | 1 |
| 2. | IMPLICACIONES DEL ISD EN LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA | 3 |
| 3. | CARACTERÍSTICAS COMUNES Y DIFERENCIAS ENTRE EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES ESPAÑOL Y EL DERECHO COMPARADO | 7 |
| 4. | PROBLEMAS A NIVEL COMUNITARIO..... | 10 |
| 4.1. | Libre circulación de capitales: la residencia como punto discriminatorio | 10 |
| 4.1.1. | Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 | 12 |
| 4.1.2. | Análisis de la STS de 19 de febrero de 2018 | 14 |
| 4.2. | La transmisión de empresa familiar “inter vivos”: inaplicación de la reducción a no residentes | 16 |
| 4.3. | La libre circulación de personas | 19 |
| 5. | PROBLEMAS A NIVEL NACIONAL | 21 |
| 5.1. | El supuesto problema de la inconstitucionalidad del ISD en relación con los siguientes principios | 22 |
| 5.1.1. | El principio de capacidad económica | 22 |
| 5.1.2. | El principio seguridad jurídica | 24 |
| 5.1.3. | El principio de no confiscatoriedad | 26 |
| 5.1.4. | El principio de generalidad e igualdad..... | 27 |
| 5.2. | Discriminación sobre las donaciones intervivos: elevado impuesto sobre donaciones | 29 |
| 5.3. | La efectiva presión fiscal sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones . | 30 |
| 6. | RECOMENDACIONES DE LOS EXPERTOS: UE, OCDE Y FMI | 34 |
| 7. | CONCLUSIONES | 38 |
| 8. | BIBLIOGRAFÍA | 40 |
| 8.1. | Manuales generales y especializados..... | 40 |
| 8.2. | Artículos de revista | 40 |
| 8.3. | Informes y recomendaciones | 41 |
| 8.4. | Obras doctrinales | 42 |
| 8.5. | Legislación | 43 |
| | ANEXO I: RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA | 44 |

ÍNDICE TABLAS

| | |
|--|----|
| Tabla 1. Criterio de sujeción y tipo impositivo mínimo y máximo del ISD..... | 7 |
| Tabla 2. Ingresos tributarios totales y del ISD..... | 31 |

GLOSARIO DE TÉRMINOS

| | |
|----------------|--|
| BOE | Boletín Oficial del Estado |
| CCAA | Comunidades Autónomas |
| D ^a | Doña |
| EEE | Espacio Económico Europeo |
| FMI | Fondo Monetario Internacional |
| IAE | Impuesto de Actividades Económicas |
| IBI | Impuesto sobre Bienes Inmuebles |
| ICIO | Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras |
| IIVTNU | Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos |
| IP | Impuesto de Patrimonio |
| IRPF | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| ISD | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| ITP | Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales |
| IVA | Impuesto sobre el Valor Añadido |
| Ley 13/1997 | 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 |
| Ley 22/2009 | 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. |
| Ley 29/1987 | Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |

| | |
|-------|--|
| LGT | Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria |
| LISD | Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| OCDE | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico |
| PIB | Producto Interior Bruto |
| STJUE | Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea |
| STS | Sentencia del Tribunal Supremo |
| TFUE | Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea |
| TJUE | Tribunal de Justicia de la Unión Europea |
| TS | Tribunal Supremo |
| UE | Unión Europea |

1. INTRODUCCIÓN

El ISD es un tributo que hoy en día está muy presente en los tribunales europeos y españoles por las grandes diferencias de regulación existentes en los Estados miembros. En sentencias como el caso *Shumacker* y la STJUE de 3 de septiembre de 2014, entre otras, los tribunales se han pronunciado sobre este tema, y más concretamente, sobre el incumplimiento de principios como la libre circulación de capitales.

En este trabajo nos vamos a centrar en los problemas y retos a nivel internacional y a nivel nacional como son los problemas de discriminación entre residentes y respecto a los extranjeros y la posible vulneración de los principios constitucionales. Además, aunque se eliminaron las fronteras entre los países de la Unión Europea, siguen existiendo problemas de doble imposición, tema del cual se hablara más adelante.

Como añade Lasarte Álvarez¹, las diferencias en la carga fiscal soportada por los españoles se deben en gran medida a la forma en la que el ISD está organizado en España como consecuencia de la cesión de competencias a las CCAA. Otros autores como Sánchez Sánchez² recuerdan que, desde la descentralización financiera iniciada con la Constitución española de 1978 a favor del principio de suficiencia financiera de las CCAA, recientemente se ha producido un aumento de la participación de estas en los ingresos en materia impositiva.

La metodología utilizada ha sido el análisis de la regulación, la jurisprudencia existente – centrándonos sobre todo en la STS 19/2/2018 sobre el fin de la discriminación entre españoles y europeos y la STJUE de 3 de septiembre de 2014 sobre la discriminación a la libre circulación de capitales-, la doctrina – sobre todo, profesores universitarios y abogados - y recomendaciones de organismos internacionales -la UE, la OCED y el FMI-

El interés por este tema se debe a que es un tema de actualidad y de gran relevancia práctica.

¹ Lasarte Álvarez, J., "Reflexión sobre el impuesto de sucesiones" en Ramos Prieto, J. (dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M., (coord.), Aranzadi, Navarra, 2018, p. 30

² Sánchez Sánchez, E.M., "La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea", *Revista de Estudios Jurídicos* Nº 15, 2015

Desde un punto de vista más jurídico, la relevancia del tema se justifica porque puede existir una discriminación de los principios constitucionales básicos como la igualdad, la no discriminación, la capacidad económica del contribuyente y la no confiscatoriedad.

2. IMPLICACIONES DEL ISD EN LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA

Según lo dispuesto en el artículo 2.2.c de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003) (LGT, en adelante) y actual, los impuestos son exigibles cuando una persona realiza actos en los que ponga de manifiesto su capacidad económica.

De esta definición podemos afirmar que heredar un patrimonio supone un hecho que pone de manifiesto la capacidad económica y, por tanto, debe ser sometida a gravamen.

El ISD se exige porque los herederos reciben los bienes y derechos del causante, y, en consecuencia, obtienen un incremento patrimonial a título lucrativo que debe ser sometida a tributación porque es una clara manifestación de capacidad económica. Cada generación aumenta su patrimonio gracias a los bienes y derechos heredados de las generaciones anteriores, por lo que el Estado debe de tener en cuenta este aumento de la riqueza de algunos para financiar los gastos públicos³.

La recepción de una herencia es una manifestación de capacidad económica y, por tanto, muestra la capacidad de contribuir con el Estado para la prestación de los servicios públicos. Esta es pues la primera razón por la que el ISD es necesario.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987) (LISD, en adelante) presenta a dicho tributo como un elemento que ayuda a la redistribución de la riqueza⁴. Es por ello, por lo que no se puede negar un sistema tributario que favorece a reducir las desigualdades económicas siempre que para ello se cumplan los principios constitucionales de capacidad, igualdad y progresividad,

³ Lasarte Álvarez, J., "Reflexión sobre el impuesto de sucesiones" en Ramos Prieto, J. (dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M., (coord.), Aranzadi, Navarra, 2018, p. 49

⁴ *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea* "cit." p. 2. Las sociedades feudales y estamentales basadas en la adscripción de la tierra a los señoríos, acompañada del reconocimiento o cesión de facultades jurisdiccionales, aseguraban la transmisión de la riqueza a familias nobiliarias y a instituciones del clero regular y secular que se convirtieron en las columnas de una organización social rígida y opresiva. Aunque estamos lejos de esas etapas históricas, hoy también sentimos la amenaza de la acumulación de grandes fortunas en un número reducido de propietarios, por ello, quienes estamos a favor de sociedades libres, no podemos renunciar al gravamen de las herencias, que junto con los principios constitucionales de protección de la propiedad privada y de justicia tributaria, pueden colaborar a la redistribución de la riqueza con prudencia y sin confiscatoriedad

sin que tenga efectos confiscatorios. Cuestión distinta es si la regulación actual del impuesto es la adecuada⁵.

Una vez hemos dicho que se debe exigir este tributo, debemos encontrar una regulación que suponga una carga fiscal ajustada a las capacidades de cada uno. No se trata de que la transmisión *mortis causa* o *inter vivos* sea utilizada por el Estado para tener ingresos sin valorar las consecuencias que pueden generar a la sociedad, ya que aparte de otras muchas razones, un motivo por el cual el causante ha ahorrado durante su vida es para que sus descendientes vivan sin preocupaciones o por lo menos, reduciendo la magnitud de las preocupaciones por motivos monetarios. Por ello, es imprescindible que las cargas fiscales se muevan dentro de límites razonables.

Existe un problema en relación con el ISD español y el Derecho comparado derivado de la competencia fiscal internacional. En España, aunque el ISD está cedido a las CCAA, existe un ISD estatal aplicable a los no residentes. Esta regulación tiene unos tipos marginales elevados y unos mínimos exentos reducidos.

Muchos Estados miembros ya han eliminado este tributo y aquellos que no lo han hecho todavía, tienen bien, unos tipos impositivos elevados, pero unos mínimos exentos amplios (como es el caso de Alemania y Reino Unido) o bien, unos tipos impositivos bajos acompañados de unos mínimos exentos reducidos (como Dinamarca y Finlandia).

España se encuentra en una situación en la que no se ve beneficiada ni por parte del tipo impositivo ni por los mínimos exentos. Esto hace que países de nuestro entorno sean más competitivos fiscalmente que nosotros a la hora de fomentar la inversión extranjera. El hecho de tener un tipo impositivo del 34%, el cual puede ascender hasta el 40,8% entre familiares directos y hasta el 81,6% en otros supuestos, junto con unos mínimos exentos personales por importe de 16.000 euros para cónyuges y descendientes, ni promueve el ahorro ni colabora en la toma de decisiones a la hora de realizar una inversión en España⁶.

⁵ Lasarte Álvarez, J., "Reflexión sobre el impuesto de sucesiones" en Ramos Prieto, J. (dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M., (coord.), Aranzadi, Navarra, 2018, p. 50

⁶ De Albert, M., "Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Foment del Treball Nacional, Informes 8*, 2014.

En este sentido, un extranjero que quiera hacer una inversión inmobiliaria en algún país de su entorno se va a ver frenado para hacer dicha inversión en España ya que, en un futuro, sus hijos tendrán que pagar un ISD que puede llegar hasta un 40,8%.

A esta situación hay que añadir que el ISD español tributa tanto por vínculos reales como por vínculos personales por lo que, debido a las cada vez más numerosas inversiones extranjeras en España, los convenios para evitar la doble imposición deberían estar muy presentes, y, sin embargo, no lo están.

A la discusión de si el ISD debe existir o no, se une el inversor Warren Buffet, quien es partidario de la existencia de dicho impuesto. Su opinión se basa en que este impuesto afecta a un porcentaje pequeño de ciudadanos, por lo que eliminarlo no generaría las consecuencias buscadas. El segundo hombre más rico del mundo afirma que no se debe eliminar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Estados Unidos⁷. A este se le ha unido las organizaciones caritativas que suplen la inexistencia de Seguridad Social en dicho país, ya que, la eliminación del Impuesto les supondría una pérdida de ingresos provenientes de dicho tributo, además de una reducción en las donaciones que los contribuyentes hacen para poder beneficiarse de una deducción en la cuota del impuesto por el 100% de la cantidad donada.

Multimillonarios como los Rockefeller, George Soros y Bill Gates, ante el anuncio de W. Bush de quitar el impuesto de sucesiones, expresaron su contradicción a la idea. Su oposición se debe a que la riqueza de una persona debe basarse en la meritocracia y no en la herencia que le llegue de generaciones pasadas, ya que, de darse tal situación, la riqueza se aglutinaría en unos cuantos acaparando el control de la nación⁸.

En mi opinión, si fuese verdad que el ISD ayudase a la redistribución de la riqueza, sería un instrumento de gran utilidad para erradicar la pobreza e igualar las clases altas y bajas, de forma que la mayor parte de la población fuese clase media. Sin embargo, por desgracia, esta medida no funciona, ya que el Impuesto lleva existiendo años más que suficientes como para haber conseguido el efecto buscado, y, por el contrario, no lo ha conseguido, ya que sigue habiendo mucha pobreza.

⁷ Goodney, C., " Warren Buffett dice que eliminar el impuesto de sucesiones en EEUU sería un "error terrible". *Periódico Expansión*.

⁸ Estefanía, J. (2006, Julio). Buffet: sucesiones y donaciones. *Periódico El País. Economía*.

Por otra parte, creo que tiene cierto carácter confiscatorio debido a que, sobre una misma renta, se pagan diferentes impuestos en función del destino que se le dé a esta. El dinero conseguido por un trabajador tendrá que pasar en primer lugar por el IRPF; si con ese dinero consume algún bien, tendrá que pagar IVA; si no lo consume y lo ahorra formando su patrimonio, tendrá que pagar Impuesto sobre el Patrimonio; por no nombrar impuestos como ITP, IBI, IIVTNU, IAE, ICIO, que deberá pagar si realiza los hechos imposables de cada tributo, respectivamente. Y, por último, después de que este señor haya tenido que pagar impuestos por cada uno de los movimientos que ha hecho con el dinero que ganó con su trabajo, para que el patrimonio que él ha creado no se pierda, sus hijos tienen que pagar para poder heredarlo.

3. CARACTERÍSTICAS COMUNES Y DIFERENCIAS ENTRE EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES ESPAÑOL Y EL DERECHO COMPARADO

Para poder analizar posteriormente los problemas derivados de las diferencias existentes entre las regulaciones del Impuesto sobre Sucesiones en los distintos estados de la Unión Europea, vamos a realizar primero una comparativa sobre las principales características del Impuesto. Las referidas características son: el tipo de impuesto, tipo impositivo y el criterio de sujeción.

Para estudiar aquellos Estados miembros con y sin ISD vamos a realizar una tabla comparativa en la cual también incluimos, el tipo impositivo máximo y mínimo al que estará sujeto un patrimonio en función de su cantidad, así como el criterio de sujeción del mismo. El porcentaje aplicable representado es el referido a la clase I formado por cónyuge, hijos y descendientes y antepasados.

Tabla 1. Criterio de sujeción y tipo impositivo mínimo y máximo del ISD.

| Estado Miembro | Tipo impositivo mínimo | Tipo impositivo máximo | Criterio de sujeción |
|-----------------------|-------------------------------|-------------------------------|-----------------------------|
| Alemania | 7% | 30% | Principio de residencia |
| Austria | - | - | No tiene ISD |
| Bélgica | 3% | 30% | Principio de residencia |
| Bulgaria | - | 0% | Principio de nacionalidad |
| Chipre | - | - | No tiene ISD |
| Croacia | 0% | 5% | Principio de nacionalidad |
| Dinamarca | - | 15% (Fijo) | Principio de domicilio |
| Eslovaquia | - | - | No tiene ISD |
| Eslovenia | - | 0% | Principio de residencia |
| España | 7,65% | 34% | Principio de residencia |
| Estonia | - | - | No tiene ISD |
| Finlandia | 7% | 19% | Principio de residencia |
| Francia | 5% | 45% | Principio de domicilio |

| | | | |
|-----------------|-----|------------|---|
| Grecia | 1% | 10% | Principio de domicilio/ Principio de nacionalidad |
| Hungría | 11% | 21% | Principio de domicilio/ Principio de nacionalidad |
| Irlanda | - | 33% (Fijo) | Principio de residencia |
| Italia | - | 4% (Fijo) | Principio de residencia |
| Letonia | - | - | No tiene ISD |
| Lituania | - | 0% | Principio de residencia |
| Luxemburgo | 0% | 5% | Principio de residencia |
| Malta | - | - | No tiene ISD |
| Países Bajos | 10% | 20% | Principio de residencia/ Principio de nacionalidad |
| Polonia | 0% | 7% | Principio de residencia |
| Portugal | - | - | No tiene ISD |
| Reino Unido | - | 40% (Fijo) | Principio de domicilio |
| República Checa | - | - | No tiene ISD |
| Rumanía | - | - | No tiene ISD |
| Suecia | - | - | No tiene ISD |

Elaboración propia a partir de datos de Ernst & Young 2018 Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide, de la Oficina Económica y Comercial de España en Atenas Guía de Países, de la Oficina Económica y Comercial de España en Budapest Guía de Países y el Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX)

De la tabla anterior podemos extraer ciertas conclusiones. La primera de todas y más relevante es que no todos los Estados miembros tienen Impuesto sobre Sucesiones. De los 28 países nombrados solo 18 gravan las adquisiciones *mortis causa* mediante un impuesto directo. A esto hay que añadir que, de esos 18 países, muchos de ellos tienen un tipo impositivo residual como, por ejemplo, Bulgaria, Eslovenia, Italia, Lituania. Entendemos por residual que la recaudación conseguida a través de este tributo es inferior al 0,1% del PIB de dicho país.

Sin embargo, hay otros como Alemania, Bélgica y Dinamarca en los que el tributo adquiere gran relevancia. Solo, Francia y Reino Unido tiene un tipo impositivo superior al español.

Una segunda conclusión es que no todos los Estados Miembros tienen un tipo progresivo que varíe en función de la cantidad de herencia y del grado de parentesco entre el causante y causahabiente, siendo por regla general, superior para parentescos más lejanos. Países como Dinamarca, Irlanda y Reino Unido tienen un tipo impositivo fijo, independiente a los factores anteriormente nombrados.

En nuestro caso, el ISD es un tributo estatal del cual se han cedido competencias a las Comunidades Autónomas para su regulación, dentro de unos límites, y su recaudación. Es por ello, por lo que ciertas CCAA gozan de unas exenciones y bonificaciones que reducen la recaudación derivada de este Impuesto. Desde 1995 la recaudación se ha mantenido entorno a un 0,2 y un 0,3% del PIB. Es el ISD junto con el IBI, el único tributo en el que España se sitúa en la media europea.

En relación con los criterios de sujeción, podemos ver que son tres los utilizados: el principio de residencia, de nacionalidad y de domicilio. El primero es en el que se basa el sistema tributario español, el cual según lo dispuesto en el art.6 de la LISD supone que toda persona que herede un patrimonio cuyo propietario tuviese su residencia habitual en España, deberá abonar el ISD independientemente de donde se encuentren los bienes y derechos (obligación personal). Además, para el caso español, estarán sujetos al ISD los bienes y derechos situados en España independientemente de la residencia del causante (obligación real).

El principio de nacionalidad supone que estarán obligados a tributar por el ISD los herederos de cuando este o el causante, sean nacionales del país. Por el último, el principio de domicilio obliga a una persona a tributar según el ISD del país donde esté situado su hogar permanente, es decir, el lugar donde una persona ejercita sus derechos y cumple con sus obligaciones.

4. PROBLEMAS A NIVEL COMUNITARIO

Gracias a su soberanía, el Estado tiene la capacidad de establecer impuestos. Esta capacidad se ve mermada en relación con extranjeros o con rentas producidas en otro país. Restricciones establecidas a nivel internacional como, los convenios para evitar la doble imposición, y a nivel nacional, ya que es necesario que se cumpla criterios de conexión material o subjetivos con el hecho imponible⁹.

En resumidas cuentas, la competencia fiscal de un Estado se limita a las personas físicas y jurídicas que sean residentes, nacionales o domiciliados (según el criterio de sujeción al ISD que tenga el Estado) y a bienes situados en su territorio.

En el caso español, el criterio de residencia ha sido reconocido como válido por el Derecho Internacional para que los no nacionales residentes en España tributen en este Estado Miembro independientemente del lugar de donde provenga la renta, es decir, por obligación personal basada en la residencia. Existe además una obligación real, obligación por la que se ven afectados los extranjeros que posean bienes en territorio español, ya que les obliga a tributar por aquellos inmuebles que se encuentren dentro de la jurisdicción española, independientemente de la residencia o nacionalidad del causante y causahabiente.

4.1. Libre circulación de capitales: la residencia como punto discriminatorio

Como hemos dicho en los apartados anteriores, en el sistema tributario español se puede ser contribuyente del ISD por obligación personal o por obligación real. El problema surge con los segundos, ya que las personas estarán ligadas al ISD por la normativa estatal. Esto supone que no podrán beneficiarse de las exenciones o bonificaciones que ofrece la normativa autonómica. En este sentido, si un residente en una CCAA tiene un bien en España, va a pagar una cantidad por ISD que no será la misma que pagaría un extranjero por ese mismo bien, siendo esta última superior. La traducción de este punto es que se está dando un trato discriminatorio a los extranjeros.

Resulta contradictorio respecto a los principios de la Unión Europea los cuales defienden la igualdad, la libertad, la democracia, la dignidad humana, el Estado de Derecho y el

⁹ Van Raad. K., *Non discrimination in international Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1986, p.19.

respeto de los derechos humanos¹⁰. Además, una de las libertades fundamentales principales de la Unión Europea es la libre circulación de personas y capitales, tal y como se refleja en los artículos 63 al 66 del TFUE. Esta libertad impide a los Estados miembros tratar de forma discriminatoria a los no residentes respecto a los residentes. En este sentido, las herencias, legados y donaciones suponen movimientos de capitales.

Como resultado de las competencias cedidas a las CCAA en lo referente al ISD, cada una de ellas goza de distintas ventajas fiscales aplicables a los residentes. Dicha regulación hace que sea imposible para los no residentes beneficiarse de los incentivos fiscales, viéndose afectados por la normativa estatal, mucho menos benevolente.

La prohibición de trato fiscal discriminatorio impide a los Estados Miembros tratar a los no residentes de modo más gravoso que a los residentes.

El problema que aflora en la Sentencia *Wielockx*¹¹ es la comparabilidad de las situaciones en las que se encuentran los residentes y los no residentes, ya que en la mayoría de las ocasiones no se encuentran en la misma situación. El TJUE se ha referido a dicho concepto en relación con la cuantía que la persona obtiene del Estado. Para el caso español, si se obtiene más de un 75% de las rentas en territorio español, se entiende que esa persona se encuentra en la misma situación que un residente. Al ser esta situación minoritaria, es por ello por lo que el principio de no discriminación no impide a los Estados tener su propia regulación fiscal¹².

Parece difícil la armonización de régimen fiscal del ISD español con la jurisprudencia del TJUE en lo relativo al trato diferente y las ventajas fiscales a las que tienen acceso los residentes en determinadas CCAA. Este problema se plantea también a nivel interno, ya que en función de la CCAA de la que se sea residente, los beneficios fiscales pueden ser más o menos ventajosos. En este sentido, la ayuda que el Estado dio a las CCAA permitiéndoles introducir ventajas fiscales para que estas lo utilizaran como incentivo para repoblar áreas con menos densidad de población, se ha ido de las manos, y algunas

¹⁰ Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992. Firmado en Maastrich.

¹¹ Sentencia de Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/04, apartado 20.

¹² García de Pablos, J.F., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. Tesis doctoral Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. 2010. Recuperado de: <http://eprints.ucm.es/10732/1/T31397.pdf>

de ellas, como, por ejemplo, Madrid, ha hecho que el ISD de esta comunidad Autónoma sea irrisorio, sobre todo en comparación con el ISD de otras CCAA, como Andalucía.

La Comisión Europea vio las implicaciones que en los contribuyentes tenía el hecho de estar ligado al tributo por obligación personal o por obligación real, ya que había un trato discriminatorio sobre las segundas.

Ante esta situación la Comisión Europea quiso poner fin a esta discriminación por lo que envió el 7 de mayo de 2010, un dictamen motivado a España para que se modificase el sistema fiscal aplicable en relación con el ISD, ya que suponía un impedimento a la libre circulación de personas y capitales, lo que es contrario a los artículos 21 y 63 TFUE y así como a los artículos 28 y 40 del Acuerdo del Espacio Económico Europeo.

Ante la negativa de España a cambiar el régimen fiscal del impuesto, la Comisión envió un segundo dictamen del cual tampoco se obtuvo respuesta satisfactoria. Esta situación hizo que la Comisión presentase el 7 de marzo de 2012 un recurso ante el TJUE, dando lugar a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014¹³.

4.1.1. Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014

En esta demanda la Comisión denunciaba la regulación del ISD español por ser discriminatorio para los no residentes por cuanto que si en una sucesión o donación intervenía un causahabiente o un donatario o un causante no residente en territorio español no podían aplicarse los beneficios fiscales que establecen las CCAA solo para los residentes en su territorio. Esta regulación supone una contradicción a los artículos 21 y 63 TFUE.

Ante esta situación España alegó que no se encuentra en la misma situación en materia de sucesiones y donaciones un residente y un no residente. Los primeros se encuentran ligados al tributo por obligación personal, mientras que, los segundo están ligados al mismo por obligación real. Por ello, los residentes van a tributar por todos los bienes que reciban con independencia de dónde se hallen, mientras que los no residentes solo van a tributar por los bienes que posean en España. La Comisión únicamente había manifestado

¹³ Fernández, G. y Hermosín, M.,” Los obstáculos de la regulación española sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea” *Revista de Derecho Comunitario Europeo* n. 49, 2014, pp. 973-995.

su negativa a la existencia de un motivo objetivo que justificase la diferencia de trato de un residente y un no residente, tal y como dice la sentencia *Schumacker*, C-279/93 en sus apartados 36 y 37¹⁴.

El Tribunal, apoyándose en asentada jurisprudencia, como es la Sentencia *Matter*, argumenta que supone una discriminación aquellas ventajas fiscales que causen una reducción en la cuota del impuesto de sucesiones o donaciones de un residente y que, por contrario, no suponga ventajas que aminoren el impuesto a pagar por un no residente¹⁵. Sobre esta idea llega a la conclusión de que supone una restricción a la libre circulación de capitales el hecho de que la base imponible del tributo dependa de reducciones que se aplicaran o no, en función de si el causante o causahabiente, donante o donatario sean o no, residentes del país o bien, de si el bien en cuestión se encuentra en el territorio de un Estado¹⁶.

Con el objetivo de armonizar el régimen fiscal español al contenido de la estudiada Sentencia, en la tramitación del Proyecto de Ley de Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se introdujo una tercera disposición final mediante la cual se modifica la LISD para que se puedan aplicar las bonificaciones fiscales aprobadas por las CCAA en la herencias y donaciones que debido a la presencia de no residentes se tenga que aplicar la normativa estatal. Estas bonificaciones se podrán aplicar cuando se den las siguientes situaciones:

- Cuando mediante título sucesorio se adquieran bienes o derechos y el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que no sea España, se podrá aplicar las normas de la CCAA en donde se encuentren los bienes o derechos de mayor valor. Si se da la situación de que el causante ha sido residente de España, los herederos residentes en un Estado de la UE o de la EEE que no sea España, podrán aplicar las normas de la CCAA de la que es causante era residente.

¹⁴ Adame Martínez, F., “La discriminación de los residentes en terceros países en el impuesto sobre sucesiones y donaciones” en Ramos Prieto, J (dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M., Aranzadi, Junta de Andalucía, 2018, p.139

¹⁵ Sentencia del Tribunal de justicia de la Unión Europea de 22 de abril de 2010, *Mattner*, C-510/08.

¹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de octubre de 2013, *Welte*, C-181/12.

- Cuando tenga lugar una donación o negocio jurídico gratuito inter vivos, el donatario podrá aplicar el régimen fiscal de la CCAA en donde se encuentre el inmueble, siempre que sea residente en un Estado miembro de la UE o del EEE. En caso de que el donatario sea residente en España y el bien inmueble se encuentre en un Estado miembro o del EEE distinto de España, se podrá aplicar las normas de la CCAA de la que el donatario sea residente.
- En el caso de que tenga lugar una donación o negocio jurídico gratuito inter vivos de un bien mueble, y el donatario sea residente de un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo que no sea España, se podrán aplicar las normas de la CCAA en la que el bien mueble estuvo un mayor número de días.

4.1.2. Análisis de la STS de 19 de febrero de 2018

En esta sentencia se pone fin a un proceso por el cual la señora D. ^a Beatriz interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016 por la que se le denegaba la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración por la aplicación de la normativa estatal sobre el ISD, contraria al Derecho de la Unión Europea según asentada jurisprudencia (STJUE de 3 de septiembre de 2014)¹⁷.

A la recurrente por ser residente en Canadá se le había denegado la aplicación de las ventajas fiscales correspondientes a un residente de la Comunidad Autónoma de Cataluña. Esto hacía que tuviera que pagar en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un montante de 308.547,34 euros. La señora invocaba la STJUE de 17 de octubre de 2013, caso *Welte*, anteriormente citada, para alegar que al igual que los residentes en Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pueden defender la nulidad de pleno derecho con efectos desde la entrada en vigor de la norma interna, los residentes de terceros países tienen el mismo derecho, ya que el tratamiento que se hace en el ISD al criterio de residencia, resulta contrario al Derecho Comunitario, el cual goza de primacía y efecto directo¹⁸.

¹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero 242/2018.

¹⁸ Adame Martínez, F., “La discriminación de los residentes en terceros países en el impuesto sobre sucesiones y donaciones” en Ramos Prieto, J. (dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M. (coord.), Aranzadi, Junta de Andalucía, 2018, p. 149.

El Consejo de Ministros se defendía alegando que, para la negación a la señora de la aplicación de la normativa estatal, había acudido a un Informe de la Dirección General de Tributos en el cual se dice que a los que no tengan su residencia fiscal en España, sino en países no miembros de la UE ni del EEE, no les será de aplicación la sentencia del TJUE por ella invocada. La misma argumentación siguió la Administración para que se desestimase el recurso interpuesto por D. ^a Beatriz, ya que la sentencia por ella invocada se refiere a movimientos de capitales por causa de sucesiones y donaciones entre residentes y no residentes respecto de los Estados de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo.

Sin embargo, el Tribunal Supremo estima el recurso interpuesto por D. ^a Beatriz afirmando en el Fundamento de Derecho Segundo que fundamenta la controversia de forma suficiente mediante la alegación del criterio sostenido por el TJUE en la STJUE de 17 de octubre de 2013. Además, el TS añade que resulta de relevante importancia el argumento del TJUE en la sentencia de 23 de febrero de 2006 (asunto C513/03), cuando dispone que el Tratado defiende la libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. Es por ello, por lo que quedan prohibidas todas las limitaciones a la libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Por si fuera poco, el TS hace referencia a la STJUE de 26 de mayo de 2016 asunto 244/15, en relación con la norma de Grecia que establece una exención al heredero residente y según el TJUE resulta contraria al artículo 63 TFUE por constituir restricciones a la libre circulación de capitales. A esto añade el Tribunal que la normativa de un Estado que condiciona la aplicación de una exención al lugar de residencia del causante y causahabiente en el momento de fallecimiento del primero, y que como consecuencia da lugar a que se aplique una mayor carga fiscal a los no residentes que a los residentes, supone una restricción a la libre circulación de capitales (véanse, en ese sentido, las sentencias de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España*, C-126/12, apartado 58 y las sentencias de 17 de octubre de 2013, *Welte*, C-181/12, apartados 25 y 26)¹⁹.

¹⁹ La discriminación de los residentes en terceros países en el impuesto sobre sucesiones y donaciones “cit.” p.12

Una vez se ha probado que el motivo invocado por la Administración, de residencia en país extracomunitario, no es suficiente para dejar sin efectos a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, se analiza a partir del Fundamento de Derecho Tercero si concurren los requisitos para que el Estado asuma la responsabilidad patrimonial por no cumplir con el Derecho comunitario. El TS concluye que sí utilizando como argumento los fundamentos de derecho 52 a 84 de la STJUE anteriormente citada.

El Abogado del Estado había solicitado que se hiciera cargo de dicha responsabilidad patrimonial la Comunidad Autónoma de Cataluña, ya que esta discriminación entre residentes y no residentes se da como consecuencia de la aprobación por ella de una norma autonómica que regula las bonificaciones y reducciones aplicables en dicha CCAA.

El TS en el Fundamento de Derecho Cuarto, niega esta posibilidad ya que, la existente diferencia de trato de residentes y no residentes se debe a un incumplimiento de la norma estatal (art. 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regulan los puntos de conexión) a las obligaciones establecidas al Reino de España mediante los artículos 63 del TFUE y 40 del Acuerdo sobre el EEE. El hecho de que las CCAA, siguiendo lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 22/2009, regulen las reducciones, deducciones y bonificaciones, no supone que la diferencia de trato tenga origen en la normativa autonómica, y, en consecuencia, que deban ser ellas las responsables.

Como conclusión, el Tribunal Supremo dice que concurren los requisitos necesarios para que el Estado se haga responsable del incumplimiento del Derecho comunitario²⁰.

4.2. La transmisión de empresa familiar “inter vivos”: inaplicación de la reducción a no residentes

La transmisión “inter vivos” de la empresa familiar lleva consigo unos beneficios fiscales para los residentes en las CCAA españolas. Los sujetos pasivos del ISD por obligación personal, serán los herederos del causante, los donatarios y los beneficiarios de los

²⁰ Adame Martínez, F., “La discriminación de los residentes en terceros países en el impuesto sobre sucesiones y donaciones” en Ramos Prieto, J (dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M. (coord.), Aranzadi, Junta de Andalucía, 2018, p. 152

seguros de vida. Por obligación real, quedarán sujetos al impuesto los no residentes, respecto de los bienes y derechos que vayan a adquirir en España.

En este sentido, los no residentes quedarán sujetos a lo dispuesto en la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sin poder hacer uso de los beneficios fiscales que ofrecen las CCAA únicamente a sus residentes. Por ello, nos encontramos en una situación de discriminación a los no residentes, debido a que tienen acceso a un menor número de ventajas fiscales.

Resumiendo lo dicho anteriormente, los residentes pueden beneficiarse tanto de las reducciones previstas en la ley estatal antes nombrada, además de las reducciones previstas por las CCAA. Sin embargo, los no residentes solo pueden beneficiarse según lo dispuesto en el art. 20.2 de la Ley 29/1987 de reducciones personales, reducciones por seguros de vida, reducciones por la transmisión “mortis causa” de la empresa familiar, reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante y reducción por la adquisición “mortis causa” de bienes del Patrimonio Histórico Español. Podemos comprobar que el artículo citado no incluye reducciones por la transmisión “inter vivos” de la empresa familiar a los no residentes.

Esta discriminación se da no solo respecto la transmisión “inter vivos” de la empresa familiar sino también, respecto la donación de bienes que formen el Patrimonio Histórico Español. Respecto a esto último, el artículo 5 de la LISD señala como sujeto pasivo del impuesto al donatario el cual, si está ligado al impuesto por obligación real, no podrá tener derecho a la reducción del 95% mientras que si está sujeto por obligación personal, si tuviera derecho a esta reducción.

Vamos a analizar la constitucionalidad de los beneficios fiscales de la LISD en relación con los no residentes a través de los principios de la Constitución española cuyo art. 31 señala la obligación de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos siempre mediante el respeto de los principios de igualdad, progresividad, capacidad económica y un sistema tributario justo.

En relación con los principios de capacidad económica e igualdad, independientemente de si el motivo de tributar por una donación es por obligación personal o real, la base imponible del impuesto es la misma, por lo que representa la misma capacidad económica. Esto hace que se puedan considerar situaciones objetivamente comparables.

El trato diferenciado en la norma será conforme al principio de igualdad cuando se busque una finalidad no contraria a la Constitución y cuando, la norma que da origen a esa diferencia muestre una estructura coherente en cuanto a que sea razonable con el fin perseguido²¹.

En este punto, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado permitiendo el trato diferenciado a circunstancias objetivamente comparables cuando se cumplan dos requisitos:

- La razonabilidad de la medida: no todo trato desigual supone una infracción al artículo 14 C.E., lo será solo aquella regulación que trate de manera diferente situaciones homologables sin justificación objetiva y razonable.
- La proporcionalidad de la medida: el trato desigual solo está prohibido si no hay relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad buscada. En caso de que exista una medida proporcional que justifique el trato desigual de dos situaciones comparables, esta medida no irá en contra del principio de igualdad²².

Para determinar la licitud de una medida hay que hacer un juicio de igualdad el cual quiere la verificación de dos presupuestos: por un lado, que, como consecuencia de la medida en cuestión, se trate de forma diferente a dos grupos de personas, y, por otro lado, que las situaciones en las que las personas se encuentran sean objetivamente similares.

Así, analizando el trato diferente que el art. 20.4 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, da a los residentes respecto los no residentes en España, podemos decir que este artículo solo beneficia a los residentes, dejando para los no residentes un trato discriminatorio. En relación con el juicio de igualdad anteriormente nombrado, la medida en cuestión trata de forma diferente a dos grupos de personas y, en segundo lugar, las situaciones de ambos grupos son objetivamente similares pues se trata de personas que operan económicamente en territorio español²³.

²¹ Sentencia del Tribunal Constitucional de 3 de agosto 75/1983.

²² Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril 76/1990.

²³ Sentencia del Tribunal Constitucional de 29 de junio 181/2000; Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de noviembre 148/1986

Es por ello, por lo que resulta evidente que la exigencia del requisito de ser residente supone un trato diferente injustificado que no cumple las medidas de razonabilidad ni proporcionalidad exigidas por el Tribunal Constitucional para que una medida sea lícita.

4.3. La libre circulación de personas

Como hemos ido explicando anteriormente, se han cedido competencias a las CCAA para que establezcan beneficios fiscales a favor de sus residentes, no pudiéndose beneficiar de dichas ventajas los no residentes o los bienes situados en el extranjero, debiéndose aplicar a estos últimos el régimen fiscal estatal del ISD.

En relación con esta cuestión, se pronunció el TJUE en la sentencia *Schumacker* manifestando que, aunque los impuestos directos no están armonizados a nivel comunitario, cada uno de los Estados miembros debe respetar el Derecho comunitario a la hora de ejercer sus competencias.

Para el caso concreto de España, la regulación del ISD ha sido considerada como discriminatoria por la Comisión por no aplicar los beneficios fiscales previstos para los residentes o bienes situados en España, a los no residentes, así como a los bienes situados en el extranjero. Sin embargo, el TJUE en reciente sentencia consideró que la Comisión no ha detallado la existencia de un nexo entre la normativa nacional y el artículo 21 TFUE. De todas formas, es preciso analizar este punto ya que estaríamos ante lo que se conoce como discriminación encubierta debido a que, aunque el problema no se encuentra respecto la nacionalidad (sino en la residencia), discriminación expresamente prohibida en el artículo 18 TFUE, tiene las mismas consecuencias.

En la sentencia *Schumacker* se entiende como discriminatorias situaciones iguales o similares en las que se aplican distintas normas, o bien cuando se aplica una misma norma a situaciones diferentes²⁴.

El fundamento de esta sentencia reside en que puede determinarse como discriminatorio en el sentido del Tratado del Funcionamiento de la Unión Europea, el hecho de que no existe ninguna diferencia objetiva que pueda acreditar un trato diferente entre los sujetos

²⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94

pasivos del impuesto. El TJUE defiende el trato igualitario tanto a residentes como no residentes²⁵.

En este punto es necesario mencionar que también existe jurisprudencia, como es el asunto *Block*, en el cual el TJUE dice que el TFUE no garantiza a un residente de la Unión Europea que cambie de residencia a otro Estado miembro, tenga consecuencias neutras en cuanto a tributos²⁶.

Siguiendo este camino, el TJUE consideró que un nacional de un Estado miembro puede ser conocedor de estas discrepancias normativas en materia fiscal a la hora de decidir si cambia de residencia a otro Estado miembro o no²⁷.

Sin embargo, el centro de atención de las resoluciones judiciales no ha sido la discriminación a la libre circulación de personas, como lo ha sido respecto a la restricción de la libre circulación de capitales.

Parece tener difícil solución la armonización el ISD español con el Derecho comunitario en cuanto a las ventajas fiscales establecidas por las CCAA para los residentes lo que constituye un obstáculo a la libre circulación de personas. Esto se debe a que no existe una circunstancia objetiva que justifique este trato desigual, ya que la cuota a pagar por el impuesto se calcula en función del valor de la herencia o donación que se transmite, no siendo determinante que el causahabiente o donatario resida en un país u en otro.

²⁵ Comisión Europea, «Documento de trabajo de los servicios de la Comisión: Regímenes del impuesto sobre sucesiones no discriminatorios que acompaña al documento Recomendación de la Comisión relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones», SEC (2011) 1488 final, de 15.12.2011. Vid. Fernández, G. y Hermosín, M. “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la unión europea”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, nº 49, 2018, p. 984

²⁶ Sentencia de 12 de febrero de 2009, *Block*, C-67/08

²⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2003, asunto C-364/01

5. PROBLEMAS A NIVEL NACIONAL

El debate sobre Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra dividido en dos posturas, aquellos que están en contra y, aquellos que están a favor del impuesto. Veamos las corrientes doctrinales que existen en la actualidad en torno a este punto.

La tesis socialdemócrata parte del reconocimiento de los derechos sucesorios conforme la postura de Cimbali²⁸ de que el ISD es la forma en la que el Estado participa en la sucesión de la propiedad individual. La autora Laura de Pablos²⁹ añade que uno de los motivos de la desigualdad económica está en las herencias, debido a que supone un incremento de la capacidad económica del heredero sin esfuerzo alguno por su parte. No es lo mismo gravar la riqueza de alguien conseguida por su propio esfuerzo, que gravar la riqueza que se obtiene sin mérito. Es por ello, por lo que apoyan la existencia del ISD.

La tesis liberal tacha de falsa la postura socialdemócrata debido a que considera que, en la creación del patrimonio de una persona, han contribuido indirectamente sus herederos, ya sea desde el apoyo moral o económico.

Para Cimbali³⁰, la distribución de la riqueza se debe conseguir mediante el establecimiento de un sistema justo de precios y salarios y, si mediante este sistema no tiene efecto, entonces habrá que acudir a la redistribución de la riqueza vía impuestos. Sin embargo, para los liberales, si el mecanismo de distribución no ha funcionado correctamente, no se debe acudir a la redistribución vía impuestos, sino que se debe solucionar los problemas que hacen que la distribución no funcione.

Otras personas como Milton y Rose Friedman describen en *Libertad de Elegir*, que el Estado español es un estado paternalista e intervencionista, que nos agobia con la cantidad de impuestos a los que estamos obligados a pagar para sufragar el gasto de actividades que no deberían llevarse a cabo. En España, un ciudadano que con su trabajo gana una renta, tiene que pagar IRPF; si hace el esfuerzo de ahorrar y junta un pequeño patrimonio, tiene que pagar el impuesto que recibe este nombre (en la mayoría de las CCAA de España), y además, una vez que esta persona fallezca o deje en vida sus bienes a sus hijos,

²⁸ García de Pablos, J.F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios”. *Tesis doctoral Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho*. 2010. p.136

²⁹ De Pablos, L., “La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas actuales”. *Revista de Hacienda Pública Española*. Monografía 2001, p. 281.

³⁰ García de Pablos, J.F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios”. *Tesis doctoral Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho*. 2010. p.137

estos tendrán que pagar el ISD para no perder lo que su padre con su trabajo ganó. Por eso, estos autores califican el ISD como un tributo injusto³¹.

Una vez vistas las distintas opiniones sobre el mantenimiento o supresión del citado tributo, vamos a analizar la supuesta inconstitucionalidad de este.

5.1. El supuesto problema de la inconstitucionalidad del ISD en relación con los siguientes principios

El deber de los ciudadanos de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos se debe hacer siempre mediante el respeto de los principios a los que hace referencia la Constitución Española en su artículo 31.1.

5.1.1. El principio de capacidad económica

El ISD grava el aumento de capacidad económica del beneficiario. La obligación de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos se realiza en concordancia con el principio de igualdad, ya que determina la medida de la contribución individual, en relación con los principios de solidaridad y de la función social de la propiedad.

Los poderes del Estado deben respetar la capacidad económica como derecho fundamental y como medida de igualdad, lo que supone que los tributos estén basados en la capacidad económica de los contribuyentes. En sentido horizontal, nos referimos a que dos personas en la misma situación objetiva y subjetiva deban soportar la misma carga fiscal; mientras que, en el sentido vertical, nos referimos a que el impuesto se aplique de forma progresiva, así quien más tiene debe soportar una carga mayor que el que menos tiene.

Para que el ISD sea constitucional debe respetar los principios recogidos en el artículo 31.1 de la CE, es decir los principios de capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Es por ello, por lo que se exige que se graven los rendimientos reales y no los ficticios o potenciales, ya que en muchas ocasiones los individuos han tenido que rechazar herencias por no poder pagar el impuesto, o han tenido que vender propiedades para su pago. Esto lleva a hablar del carácter no confiscatorio del tributo, para lo que debe existir una coherencia interna entre los distintos elementos que

³¹ Rotellar, J.M., "Las razones por las que el impuesto de Sucesiones y Donaciones es un atraco", *LibreMercado*, noviembre 2018.

forman el tributo, y coherencia externa entre los distintos impuestos existentes en el sistema tributario de forma que no se vulnere el principio de no confiscatoriedad.

En relación con lo descrito anteriormente, vamos a analizar tres artículos de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En primer lugar, el artículo 15 relativo al ajuar domestico del causante, lo valora por el tres por ciento del valor de los bienes de la herencia una vez descontados los gravámenes. El fundamento de este artículo es evitar la compleja tarea de valorar cada uno de los bienes que forman el ajuar domestico del causante y que puede conducir al fraude fiscal. Sin embargo, el legislador ha establecido una presunción iuris tantum que pasa por alto el verdadero valor de los bienes.

No es muy representativo de la realidad que un porcentaje del patrimonio neto del causante constituya el ajuar doméstico, con lo que muchas veces se está gravando una capacidad económica que no es real, pudiéndose ser incluso ficticia.

En segundo lugar, el artículo 20.2.b) prevé una reducción de la base imponible del tributo por las cantidades recibidas en concepto de seguro de vida cuando el beneficiario sea cónyuge, descendiente, ascendiente, adoptante o adoptado del asegurado.

Podemos estar ante una vulneración del principio estudiado debido a la escasa flexibilidad de la reducción. Esto es debido a que sobre la cuota íntegra del tributo se aplican unos coeficientes multiplicadores sin que se tenga en cuenta el origen de lo recibido. El problema no está en la aplicación de los multiplicadores, sino que para patrimonios superiores a 4.020.770,98 euros y en lo que el grado de parentesco sean los Grupos I y II, el multiplicador a aplicar es de 1,2 lo que no supone un incremento en la carga fiscal excesiva para tan altos patrimonios, los cuales ya se habrán podido beneficiar de la deducción en la base imponible.

A este razonamiento hay que añadirle que no todo el mundo es capaz de pagar las primas de las aseguradoras, sobre todo cuando se llega a una edad en la que las primas son muy elevadas. Esto conducirá a que solo los altos patrimonios puedan permitirse el pago de las primas y, por consiguiente, solo estos podrán beneficiarse de la deducción prevista en el artículo citado. Esto se traduce, en que pagaran menor tributo el que tiene mayor riqueza.

Por último, el artículo 21.2 regula la tarifa del gravamen cuyo tipo impositivo puede alcanzar el 34 por ciento y cuyas cuotas íntegras creemos excesivas para herencias que no superan los 70.000 euros y que pueden alcanzar un tipo impositivo del 15 por ciento. Esto lleva a situaciones en la que personas que reciben herencias formadas mayoritariamente por bienes inmuebles que no sean vivienda habitual, la cual estaría en parte exenta, deban pagar un impuesto excesivo, pues al ISD se le suma el impuesto municipal sobre incremento de valor de terrenos urbanos. En tiempos de crisis económica esto se ha traducido en situaciones en las que los contribuyentes se han visto obligados a enajenar sus bienes para el pago de los impuestos. Esto da que pensar, puesto que no solo se estaría gravando de forma exagerada una capacidad económica que no es tan elevada como parece, sino que, además, se estaría rozando el límite del principio de no confiscatoriedad³².

Con estos tres artículos la Ley del ISD podemos ver que el principio constitucional está en un limbo entre ser constitucional o no serlo.

5.1.2. El principio seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica es uno de los principios constitucionales recogidos en el artículo 9.3 de la C.E. La finalidad de este artículo es conseguir la confianza de los ciudadanos transmitiéndoles certeza, legalidad y previsibilidad, evitando situaciones de arbitrariedad de los poderes públicos³³.

En relación con la posible infracción del principio en cuestión, podemos decir que existen unas presunciones en cuanto a la realización del hecho imponible, para evitar la elusión del Impuesto mediante transmisiones anteriores al momento del devengo. Existen, además, presunciones que afectan a la base imponible, incrementándola en el valor de los bienes que no pertenecían al fallecido en el momento de su muerte (bienes que, si hubiesen formado parte de su patrimonio hasta un año antes, así como bienes y derechos que los tres años anteriores hayan sido adquiridos por el causante en usufructo y en propiedad por un heredero. También se añaden los bienes y derechos que hubiesen sido transmitidos por el causante en los cuatro años anteriores y de los cuales se hubiese

³² Vaquera, A., “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”, *Revista Jurídica de la Universidad de León*, n. 4, 2017, pp. 126-127.

³³ Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio 27/1981. FJ 10

guardado el usufructo, además de los valores y efectos depositados que se hayan endosado)³⁴. Una tercera presunción es la que determina el valor del ajuar doméstico, establecido en el art. 15 de la LISD como un 3% del valor de los bienes que forman el caudal relicto del causante.

La consecuencia de tantas presunciones es la inseguridad, aunque admitan prueba en contrario. No obstante, mayor es la problemática ligada de la valoración que se hace con motivo del Impuesto.

La LISD hace referencia al valor real como método de valoración de bienes, sin embargo, no especifica qué se entiende por valor real. Es por tanto un concepto jurídico indeterminado sobre el cual la Administración tiene amplio margen de actuación. Por ello, deberían regularse los criterios de valoración, para que la regulación del tributo no infrinja el principio de seguridad jurídica, como añade García Novoa³⁵.

El problema para determinar el valor real de un bien para su tributación por el ISD se da cuando existen previas valoraciones de los bienes necesarias para el pago de los Impuestos sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados³⁶. Esto pone de manifiesto una disyuntiva entre unicidad de valoraciones y estanqueidad³⁷.

Además, debería existir un mismo valor para un mismo gravamen independientemente de la CCAA en la que se devengue el Impuesto. Así, la nueva redacción del artículo 57.1.b) de la LGT introducida en 2006, determina que la valoración se hará multiplicando el valor del bien inmueble determinado en el Catastro Inmobiliario por los coeficientes multiplicadores que se establezcan reglamentariamente. En base a este artículo, las CCAA están intentando solventar el problema de las presunciones para respetar el principio de seguridad jurídica.

³⁴ Art. 11 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

³⁵ García Novoa, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 269-270

³⁶ Rozas Valdés, J.A., *Valoración y comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, nº 656, Civitas, 1990, pp. 18-19

³⁷ García de Pablos, J.F., "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios". *Tesis doctoral Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho*, 2010.

5.1.3. *El principio de no confiscatoriedad*

El principio de no confiscatoriedad debe servir para garantizar la capacidad económica del contribuyente, su conservación y mejora.

Sobre la confiscatoriedad del ISD existen dos posturas en la doctrina. Por un lado, se plantea la duda de si tiene carácter confiscatorio o no un impuesto que obliga a una persona a vender parte de su patrimonio para pagar el tributo.

El Tribunal Constitucional señala que un impuesto no puede privar al contribuyente de sus rentas y patrimonio³⁸, sin olvidar la obligación de contribuir al mantenimiento de gastos públicos.

Un tributo será confiscatorio si una persona con patrimonio y sin renta tiene que enajenar bienes para hacer frente al pago del tributo. La frontera entre lo que es confiscatorio y lo que no, estaría en si el sujeto pasivo debe enajenar su patrimonio para usarlo como modo de pago Impuesto.

Herrera Molina en base a lo establecido a la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 22 de junio de 1995 señala que la carga tributaria soportada por el sujeto pasivo no puede ser superior al 50% de sus ingresos. Esto lo traslada al sistema tributario español añadiendo que los impuestos que graven el patrimonio deben permitirse solo si en relación con el resto de las cargas tributarias, se deja intacta la base patrimonial, de forma que los tributos puedan pagarse con las rentas que generen los bienes que formen el patrimonio. Si fuera de otra forma, el impuesto tendría un carácter parcialmente confiscatorio que gravaría al sujeto pasivo de forma excesiva³⁹.

De esta forma, los impuestos que ayudan a la redistribución de la renta deben operar sobre rentas en proceso de formación y no sobre lo que algunos llaman renta consolidada⁴⁰.

Por otro lado, se encuentran autores como Pérez de Ayala que hace una distinción entre lo que denomina una imposición diversificada, y la doble imposición. La primera de ellas

³⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre 150/1990.

³⁹ Herrera Molina, P.M., “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos”. *Impuestos*, Tomo II, 1996, p. 90.

⁴⁰ García Martín, J.A., “Constitución y criterios de distribución de los tributos” en AA.VV., *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 403.

la considera jurídicamente correcta mientras que la segunda se da cuando sobre un mismo hecho imponible recaen dos tributos⁴¹.

La doble imposición se da cuando diversos tributos en un mismo periodo impositivo gravan una misma manifestación de capacidad económica. Es un concepto distinto al de *plurimposición*⁴². En este punto hay que diferenciar entre el objeto del ISD que es la manifestación de riqueza sobre la que versa el gravamen y el hecho imponible, el cual es un acto cuya realización supone el nacimiento de la obligación tributaria. Existiría doble imposición cuando dos tributos recaen sobre la misma manifestación de riqueza. Es por ello por lo que afirmar que existe doble imposición no puede basarse en dos tributos que tienen el mismo hecho imponible, puesto que habría que diferenciar el espacio temporal, material, espacial y cuantitativo. Aunque se tampoco podría decirse que hay doble imposición porque para ello sería necesario, además, una similitud del objeto de gravamen. Es por ello, algunos afirman que el ISD no tiene carácter confiscatorio debido a que los hechos imponibles y el objeto de los demás impuestos como IRPF, IP, IBI, IIVTNU no coinciden con los del ISD.

5.1.4. El principio de generalidad e igualdad

Todos los españoles estamos obligados a soportar las cargas tributarias mediante el respeto de los principios de igualdad y capacidad económica a fin de que nadie salga privilegiado. Sin embargo, debido a las competencias normativas que se han dado a las CCAA, estas han modificado las reducciones y tarifas del impuesto y han fijado deducciones y bonificaciones, lo que ha generado que personas con la misma capacidad económica, deban soportar cargas fiscales diferentes por el hecho de residir en diferentes Comunidades Autónomas. Esto afecta al principio de igualdad y generalidad tributaria.

Existen, por tanto, riesgos inminentes como es la falta de equidad entre los ciudadanos españoles simplemente por tener la residencia habitual en distinto territorio. En relación con esta cuestión, la Comisión Europea ha advertido al Gobierno sobre el desajuste en la

⁴¹ Pérez de Ayala, J.L., “La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones”, *Conflictos de Imposición*, Monografía nº 6, AEDAF, julio 1995, p. 47.

⁴² Pérez de Ayala Becerril, R., “El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA” en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº. 240, 1996, p. 394.

presión fiscal en España, avisando de que de esta situación pueden derivar políticas de dumping fiscal en donde se vean involucrados países comunitarios⁴³.

La aplicación de las ventajas fiscales establecidas por las CCAA depende de la residencia habitual del causante o donatario en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma, lo que supone una discriminación en función de la residencia a los sujetos pasivos. Este es el caso, por ejemplo, de la bonificación en la cuota establecida por la Comunidad valenciana recogida en la Ley 13/1997. El Tribunal Supremo planteo la cuestión de inconstitucionalidad sobre esta norma ya que hacía depender la aplicación de la bonificación en la cuota de las adquisiciones *mortis causa*, a que el sujeto pasivo tuviese su residencia habitual en la Comunidad valenciana en la fecha de devengo del impuesto. A juicio del Supremo el criterio de decisión sobre la aplicación o no de la bonificación, no respondía a ningún fin constitucionalmente legítimo y podía vulnerar el principio de igualdad. El Tribunal Constitucional en su Sentencia 60/2015, de 15 de marzo de 2015 declaró la inconstitucionalidad de la expresión que hacía referencia a que era necesario que el sujeto pasivo tuviese su residencia habitual en la Comunidad valenciana. El Supremo apoya su decisión diciendo que las desigualdades tributarias producidas como consecuencia de la cesión de competencias a las CCAA, se justifica siempre que las consecuencias sean proporcionales. Como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación para ser un elemento de discriminación, pues el fin de la diferencia de regulación es favorecer únicamente a sus residentes.

Es por ello, por lo que el Tribunal Constitucional declara que el criterio de la residencia habitual como factor determinante de la aplicación de la bonificación, es contrario al principio de igualdad del artículo 14 de la CE y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo, defendido en la Constitución por el artículo 31.1⁴⁴.

En la Sentencia 76/1990 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señala que no todo trato desigual supone una vulneración al principio de igualdad recogido en el art 14 de la

⁴³ Barberán, M.A., “*El Presente y Futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*”, Cuadernos de Información Económica, Nº 173, 2003.

⁴⁴ Adame Martínez, F., “La discriminación de los residentes en terceros países en el impuesto sobre sucesiones y donaciones” en Ramos Prieto, J. (dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M. (coord.), Aranzadi, Junta de Andalucía, 2018, p.135

CE, sino que dicha vulneración se producirá solo cuando se dé un trato desigual ante situaciones iguales y que carece de justificación razonable el trato distinto. El Tribunal añade que dicho principio supone que se apliquen las mismas consecuencias jurídicas cuando los supuestos de hecho sean iguales. El legislador no tiene la prohibición de regular de forma diferente dos situaciones, esta prohibición se activará cuando las desigualdades de trato no estén suficientemente justificadas con criterios objetivos. Para que el trato desigual sea lícito, no es suficiente con que lo sea el fin perseguido, sino que además es necesario que las consecuencias jurídicas resultantes sean proporcionadas al fin perseguido de forma que las medidas tomadas, el resultado y el fin pretendido superen el juicio de proporcionalidad.

5.2. Discriminación sobre las donaciones *intervivos*: elevado impuesto sobre donaciones

La LISD en su artículo 3.1. define el hecho imponible del ISD. Checa González estima que existe un trato discriminatorio hacia las donaciones a favor de las herencias debido al pago de las plusvalías que el donante tiene que realizar, que en muchos casos tiene carácter confiscatorio, y debido a la falta de previsión de reducciones⁴⁵.

Las ganancias patrimoniales que surjan como consecuencia de transmisiones lucrativas del causante, según la LIRPF no estarán sujetas a tributación por el impuesto que recibe el nombre de dicha Ley, estando solo sujetas a tributación por el ISD.

No tienen la misma suerte las ganancias patrimoniales adquiridas por transmisiones lucrativas *intervivos* las cuales estarán sujetas al IRPF y al ISD. Herrera Molina⁴⁶ da su opinión diciendo que el gravamen de las donaciones tiene su razón de ser en cuanto a que se grava el aumento de valor que ha tenido el bien durante el tiempo que ha estado en manos del donante y que el legislador ha decidido gravar en el momento en el que este lo transmite. No estaríamos ante una situación de doble imposición porque los sujetos pasivos de los tributos del IRPF y del ISD no coinciden. Estaríamos más bien ante un exceso de imposición⁴⁷.

⁴⁵ Checa González, C., “La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión”, *Pons –Idelco*. Madrid, 1996, p. 51

⁴⁶ Herrera Molina, P.M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p.375

⁴⁷ Checa González, C., “La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión”, *Pons –Idelco*. Madrid, 1996, p. 29.

En relación con la aplicación de los coeficientes correctores es necesario mencionar que la disposición transitoria novena del texto refundido de la LIRPF en su nueva composición dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006) prevé que para las transmisiones llevadas a cabo a partir del 20 de diciembre de 2006, pueden gozar de la reducción por la ganancia patrimonial surgida entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 2006. Esta reducción habrá que disminuirla por el valor resultante de la división entre el periodo comprendido entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006 y el número de días totales.

No es así para el caso de la base imponible del ISD como consecuencia de transmisión *mortis causa* puesto que los bienes han sido adquiridos sin fecha de adquisición por lo que los coeficientes correctores no existen.

El supuesto de las donaciones es todavía más perjudicial, ya que el donante tributa por IRPF sin coeficientes reductores y, el donatario es gravado por el ISD en base al valor actualizado del bien donando⁴⁸, sin posibilidad de reducir la base imponible según lo establecido en el art. 20 de la LISD, las cuales solo se aplican para adquisiciones *mortis causa*. Considero, por tanto, que se trata de un supuesto de sobre imposición que debería ser objeto de reforma.

5.3. La efectiva presión fiscal sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Para estudiar la presión fiscal efectiva del ISD he hecho la tabla siguiente en la cual se ve con facilidad el peso que los ingresos procedentes del ISD generan al Estado.

⁴⁸ García de Pablos, J.F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios”, *Tesis doctoral Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho*, 2010, p.190.

Tabla 2. Ingresos tributarios totales y del ISD

| Estado Miembro | 2000 | | 2010 | | 2017 | |
|---------------------------|---|-------------------------|---|-------------------------|---|-------------------------|
| | Ingresos tributarios totales | Ingresos ISD | Ingresos tributarios totales | Ingresos ISD | Ingresos tributarios totales | Ingresos ISD |
| Alemania | 767,0 | 6,1 | 903,2 | 4,4 | 1.230,5 | 3,0 |
| Austria | 154,4 | 0 | 121,2 | 0 | 90,3 | 0,1 |
| Bélgica | 195,0 | 3,1 | 155,6 | 2,3 | 112,4 | 1,1 |
| Bulgaria | - | - | - | - | - | - |
| Chipre | - | - | - | - | - | - |
| Croacia | - | - | - | - | - | - |
| Dinamarca | 988 | 4,3 | 810,5 | 3,6 | 622,0 | 2,8 |
| Eslovaquia | - | - | - | - | - | - |
| Eslovenia | - | - | - | - | - | - |
| España | 391,7 | 2,7 | 337,4 | 2,4 | 214,7 | 1,4 |
| Estonia | - | - | - | - | - | - |
| Finlandia | 62,4 | 0,9 | 76,3 | 0,4 | 97,0 | 0,4 |
| Francia | 642,2 | 6,9 | 840,9 | 7,7 | 1.059,5 | 14,1 |
| Grecia | 47,1 | - | 72,4 | 0,2 | 70,0 | 0,4 |
| Hungría | 4.454,5 | 9,4 | 10.145,5 | 6,3 | 14.398,8 | 5,5 |
| Irlanda | 28,6 | 0,4 | 45,3 | 0,2 | 67,2 | 0,2 |
| Italia | 503,1 | 1,0 | 671,6 | 0,5 | 727,7 | 0,8 |
| Letonia | - | - | - | - | - | - |
| Lituania | - | - | - | - | - | - |
| Luxemburgo | 8,5 | 0 | 12,0 | 0,1 | 21,4 | 0,1 |
| Malta | - | - | - | - | - | - |
| Países Bajos | 166,8 | 1,5 | 227,9 | 1,7 | 285,6 | 1,8 |
| Polonia | 246,0 | 0,2 | 454,0 | 0,3 | 671,9 | 0,3 |
| Portugal | - | - | - | - | - | - |
| Reino Unido | 678,6 | 2,2 | 512,9 | 2,6 | 358,7 | 5,4 |

| | | | | | | |
|--------------------|---|---|---|---|---|---|
| República Checa | - | - | - | - | - | - |
| Rumanía | - | - | - | - | - | - |
| Suecia | - | - | - | - | - | - |

Elaboración propia a partir de datos estadísticos de la OCDE⁴⁹.

Una vez dibujada la tabla, podemos llegar a la conclusión de que la recaudación por el ISD en los ingresos totales tributarios estatales es mínima. No se han añadido los ingresos tributarios totales de aquellos países que no disponen de ISD, ya que lo que buscamos con esta tabla es ver el peso que este tributo tiene en la recaudación total.

En 2017 han tenido un mayor ingreso en concepto de ISD Hungría y Reino Unido lo cual, según lo tabla 1, no concuerda con aquellos países con mayor tipo impositivo. Entre ellos se encuentra España, cuya presión fiscal efectiva es reducida debido a los abundantes beneficios fiscales existentes en cada una de las CCAA.

Esto hace que nos planteemos la supuesta finalidad del ISD que según lo dispuesto en la Constitución Española tiene fines de redistribución de la riqueza. Autores como Förster y Mira d'Ercole⁵⁰ apuestan porque el sistema de impuestos español es uno de los menos efectivos a la hora de redistribuir la riqueza de toda la Unión Europea.

Todavía no hay estudios que afirmen cuales son las claves para tener un sistema con plena eficacia redistributiva, pero se ha dicho que aquellos países que centran las prestaciones en los pobres tendrán un menor efecto redistributiva y, por tanto, las consecuencias en la disminución de la desigualdad y la pobreza serán menores⁵¹. En este camino, Paulus⁵² ha realizado un estudio por el cual llega a la conclusión de que las prestaciones universales

⁴⁹ Para comparar la presión efectiva del ISD en los distintos países de la UE nos hemos basado en datos publicados por "Revenue Statistics", página web de la OCDE. Las tablas de referencia se denominan *Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables: Chapter 4 - Countries - Tax revenue and % of GDP by selected taxes* y *Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables*. Disponibles en: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78526#> y <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>.

⁵⁰ Förster, M. y Mira d'Ercole, M., "Income Distribution and Poverty in OECD Countries in the Second Half of the 1990s", *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*, N° 22, OECD, Paris, 2005

⁵¹ Korpi, W. y Palme, J., "The Paradox of Redistribution and Strategies for Equality: Welfare State Institutions, Inequality and Poverty in the Western Countries", *American Sociological Review*, Vol. 63, N°. 5, 1998, pp. 661-687

⁵² Paulus et al., "The Effects of Taxes and Benefits on Income Distribution in the Enlarged EU", *EUROMOD Working Paper Series*, N°. EM8/09, 2009

que se dieron a primera mitad de siglo en muchos países europeos tuvieron un mayor efecto redistributivo que aquellas prestaciones condicionadas a la renta.

6. RECOMENDACIONES DE LOS EXPERTOS: UE, OCDE Y FMI

Ciertos organismos a nivel internacional hacen recomendaciones a los Estados miembros con el fin de eliminar los problemas derivados de la presión fiscal establecida por el ISD en los distintos Estados en situaciones transfronterizas.

De conformidad con lo anteriormente dicho, la Comisión Europea hace una recomendación a los Estados miembros en relación con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea con el fin de evitar la doble imposición, ya que existen pocos convenios bilaterales o múltiples destinados a tal fin.

Casi todos los Estados miembros prevén reducciones por doble imposición internacional establecidas de forma unilateral. Sin embargo, estos sistemas suelen ser limitados en cuanto a impuestos y sujetos pasivos. Por ejemplo, pueden no tener previstas desgravaciones por impuestos pagados sobre bienes situados en un Estado miembros con el que ni el heredero ni el causante mantienen relación de cercanía.

Esto genera un rechazo por parte de los ciudadanos y pequeñas empresas a moverse y operar dentro de la Unión Europea.

Para evitar estos problemas será necesario establecer un orden de prioridad para los casos en los que dos Estados miembros tengan derecho, conforme a su legislación, a cobrar los respectivos impuestos de sucesiones sobre una misma herencia.

La regla general es que el Estado en el que estén situados los bienes inmuebles y activos de un establecimiento permanente, será el Estado responsable de la liquidación del impuesto en cuestión, ya que es el que tiene el vínculo más cercano. Los bienes muebles independientes a un establecimiento permanente, pueden circular con gran facilidad por lo que no tendrá derecho a disfrutar de tal impuesto el Estado en el que los bienes muebles se encuentren al fallecimiento del propietario si este mantiene vínculos más cercanos con otro Estado miembro que aplique tal impuesto.

En relación con las desgravaciones fiscales, la Comisión Europea ha hecho ciertas recomendaciones a todos los Estados miembros.

La primera de ellas es respecto a los bienes inmuebles y bienes muebles que pertenezcan a un establecimiento permanente. Los Estados miembros deben dejar desgravar los impuestos sobre sucesiones pagados a otro estado miembro sobre bienes inmuebles y

bienes muebles integrantes de un establecimiento permanente, situados en el primer estado y habiendo pagado el impuesto.

La segunda, es respecto los Estados miembros en los que se encuentren bienes del difunto y con el cual ni el causante ni el heredero mantienen un vínculo cercano. Este primer Estado debe abstenerse de aplicar el impuesto si otro Estado aplica el impuesto por vínculo personal del causante o del heredero.

En el supuesto en el que más un Estado miembro pueda someter a tributación una herencia por vínculos personales porque el causante tenga vínculos personales con un Estado y el heredero con otro Estado, este último deberá aplicar la desgravación fiscal por los impuestos sobre sucesiones satisfechos en el país en el que el difunto tenía vínculos personales.

Cuando una persona tenga vínculos personales con más de un Estado miembro, las autoridades competentes de los distintos Estados deberán ponerse de acuerdo sobre cuál será el Estado que deba aplicar la desgravación fiscal. Siempre que el impuesto sobre sucesiones se satisfaga en un Estado en el que la persona tenga un vínculo más cercano.

Para determinar el Estado con el cual la persona tenga vínculos más cercanos, la Comisión ha recomendado seguir los siguientes criterios:

- a) Se considera vínculo más estrecho con el Estado miembro en el que la persona tenga un lugar de habitación permanente
- b) Si el Estado miembro al que se debería satisfacer el impuesto según el criterio anterior no tuviese impuesto sobre sucesiones, o si la persona tiene una habitación permanente en más de un Estado miembro, se considera que la persona tiene vínculo personal más estrecho con el Estado en donde tenga su centro de intereses vitales.
- c) Si el Estado miembro resultante de la letra anterior no tiene impuesto sobre sucesiones o la persona tiene centros de intereses económicos en más de un Estado miembro, se considera Estado con vínculo más estrecho aquel en el que la persona tenga la residencia habitual.
- d) Si el Estado miembro que surja del criterio anterior no aplica impuesto sobre sucesiones o la persona tiene más de una residencia habitual en diferentes Estados,

se considera que se tiene vínculos más estrechos con el Estado del cual se es nacional⁵³.

Por su parte, la OCDE también se ha pronunciado sobre temas relativos al ISD para el caso concreto de España. Esta organización considera al impuesto sobre sucesiones poco distorsionador, ya que solo se liquida una vez, hay muchas herencias que no se ven afectados por el pago de dicho impuesto y al pagar impuestos en una única vez, se evita el tener que gravar el ahorro durante el ciclo de vida del causante⁵⁴.

El uso de dicho Impuesto es más favorable para el crecimiento del país que el uso de otros impuestos. Debido a que los desequilibrios económicos existentes en las distintas CCAA han aumentado recientemente, el Gobierno tiene mayor capacidad de actuación sobre los impuestos sobre sucesiones para saldar esas desigualdades⁵⁵. Para evitar el fraude a dicho impuesto mediante la declaración del impuesto en CCAA en donde el causante no tenga su residencia habitual, pero que goce de un tipo impositivo menor, sería necesario que el Gobierno estableciese unos tipos mínimos y un nivel de exención máximo. Así, al no ser tanta las diferencias existentes entre comunidades, el número de fraudes se reduciría⁵⁶.

La OCDE cree necesario establecer desgravaciones para que las rentas más bajas no tengan la obligación de tributar. Es el caso por ejemplo de Andalucía, la cual recientemente ha reformado la cantidad exenta de impuesto para hijos y cónyuges, los cuales desde 2018 están exentos cada uno del pago de un millón de euros. En Francia, sin embargo, la cantidad exenta es de 100.000 euros para cada hijo.

Ni la OCDE, ni la UE, ni el FMI recomiendan a España que elimine el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Estos organismos han amenazado a España con que no elimine el Impuesto porque no puede permitirse no recaudar los ingresos que obtiene en concepto de ISD. Tanto como por el rescate sufrido en 2012 como por el alto déficit existente en

⁵³ Comisión Europea, "Recomendación de la Comisión Europea de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones", *Diario Oficial de la Unión Europea*, 2011

⁵⁴ OECD, "How's Life in Your Region?: Measuring Regional and Local Well-being for Policy Making", *OECD Publishing*, Paris, 2014

⁵⁵ Akgun, O., B. Cournède y J. Fournier, "The effects of the tax mix on inequality and growth", *OECD Economics Department Working Papers*, Nº. 1447, OECD Publishing, Paris, 2017

⁵⁶ OCDE, "Estudios Económicos de la OCDE", *OCDE Economic Surveys*, España, 2018

España, implica una mayor limitación del régimen fiscal⁵⁷. España no puede renunciar a los 2.500 millones que recauda por el ISD, ya que todavía debe a Europa 34.800 de los 40.000 millones que recibió por el rescate.

⁵⁷ Cuartas, J., “Un tributo presente en los países de la OCDE”, *La Nueva España*, 24.04.2017

7. CONCLUSIONES

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones genera problemas tanto a nivel internacional como a nivel nacional.

- A nivel internacional el problema de mayor envergadura podría ser el *trato discriminatorio de los no residentes*, ya que no es justo que, por simples razones de residencia, nacionalidad o domicilio, se grave en mayor medida a una persona que a otra. Sin embargo, este tema parece estar siendo encaminado hacia una solución armonizada para residentes, no residentes en España, pero si en la Unión Europea y para extranjeros de terceros países. Esta solución se está consiguiendo gracias a sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión de la Europea en las que reconoce el trato discriminatorio que se estaba generando y defiende la libre circulación de capitales y personas.
- Un segundo problema que está presente y que afecta a personas que adquieren rentas en países distintos a los de su residencia, es la *doble imposición internacional*. El primer motivo de la existencia de este problema es que hay muy pocos convenios para evitar la doble imposición. Ante este problema organismos internacionales como la Comisión Europea animan a los estados a celebrar dichos convenios que pueden ser bilaterales o multilaterales.
- A nivel nacional nos enfrentamos con la *presunta inconstitucionalidad del Impuesto*. Como base fundamental de la constitución española tenemos el artículo 14 que hace referencia al *principio de igualdad*. Es indudable que todos los ciudadanos de España deben ser tratados de igual manera, teniendo siempre en cuenta su capacidad económica, por lo que no parece lógico que dos personas en situaciones similares deban pagar cantidades distintas en concepto de ISD. Es por ello, por lo que el Tribunal Constitucional declara que no es razón de peso aplicar gravámenes distintos por razón de residencia. Sin embargo, el TJUE dice que no está prohibido que el legislador regule de forma distinta dos situaciones similares siempre que este justificado por criterios objetivos. Aquí se pone de manifiesto el *principio de capacidad económica* el cual está a caballo entre la constitucionalidad y la inconstitucionalidad porque está previsto que, para patrimonios bajos, los tipos impositivos son altos y las exenciones bajas en

relación con los tipos impositivos y las exenciones previstas para patrimonios altos.

- Encontramos también problemas con el elevado *impuesto sobre donaciones* frente al impuesto sobre sucesiones ya que, en el primer caso deben pagar impuestos por la donación tanto el donante como el donatario mientras que, en el segundo caso, solo paga el heredero. Parte de la doctrina considera que es inconstitucional que se este pagando dos veces por una misma donación, pero la otra parte considera que los sujetos pasivos no son los mismos y por tanto no hay doble imposición.
- Sería necesario una *reforma del impuesto* para eliminar los problemas nacionales e internacionales que este genera y a la vez de conseguir la finalidad del impuesto, que es la de la redistribución de la riqueza. Así la OCDE recomienda a España no eliminar el Impuesto debido además del déficit y la deuda que hay con Europa.

En conclusión, se deberían armonizar las exenciones y los tipos impositivos de las CCAA. No parece tener lógica que pueda haber casos en los que el tipo impositivo puede sobrepasar el 80%, mientras que hay otros casos en los que no se paga nada.

8. BIBLIOGRAFÍA

8.1. Manuales generales y especializados

Adame Martínez, F., “La discriminación de los residentes en terceros países en el impuesto sobre sucesiones y donaciones” en Ramos Prieto, J. (dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M. (coord.), Aranzadi, Navarra, 2018

Barberán, M.A., “*El Presente y Futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*”, Cuadernos de Información Económica, Nº 173, 2003

García, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

García Martín, J.A., *Constitución y criterios de distribución de los tributos en AA.VV.*, Hacienda y Constitución, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

Lasarte Álvarez, J.,” Reflexión sobre el impuesto de sucesiones” en Ramos Prieto, J. (dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M., (coord.), Aranzadi, Navarra, 2018.

Van Raad. K., *Non discrimination in international Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1986.

8.2. Artículos de revista

De Pablos, L., “La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas actuales”. *Revista de Hacienda Pública Española*. Monografía, 2001.

Fernández, G. y Hermosín, M. “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la unión europea”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Nº 49, 2018.

Herrera Molina, P.M., “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos”. *Impuestos*, Tomo II, 1996.

Korpi, W. y Palme, J., “The Paradox of Redistribution and Strategies for Equality: Welfare State Institutions, Inequality and Poverty in the Western Countries”, *American Sociological Review*, Vol. 63, Nº. 5, 1998.

Pérez de Ayala Becerril, R., “El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA” *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Nº. 240, 1996.

Rotellar, J.M., “Las razones por las que el impuesto de Sucesiones y Donaciones es un atraco”, *Revista Libre Mercado*, noviembre 2018. Disponible en: <https://www.libremercado.com/2018-11-04/jose-maria-rotellar-las-razones-por-las-que-el-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-es-un-atraco-86403/>

Sánchez, D. (2017, marzo). La mitad de los países de la OCDE ya ha eliminado el Impuesto de Sucesiones. *Revista Libre Mercado*. Disponible en: <https://www.libremercado.com/2017-03-06/la-mitad-de-los-paises-de-la-ocde-ya-ha-eliminado-el-impuesto-de-sucesiones-1276593120/>

Vaquera, A., “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”, *Revista Jurídica de la Universidad de León*, Nº. 4, 2017.

8.3. Informes y recomendaciones

Akgun, O., B. Cournède and J. Fournier (2017), “The effects of the tax mix on inequality and growth”, *OECD Economics Department Working Papers*, Nº 1447, OECD Publishing, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/c57eaa14-en>.

Comisión Europea, “Documento de trabajo de los servicios de la Comisión: Regímenes del impuesto sobre sucesiones no discriminatorios que acompaña al documento Recomendación de la Comisión relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones”, SEC (2011) 1488 final, 15.12.2011.

Comisión Europea, “Recomendación de la Comisión Europea de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones”, *Diario Oficial de la Unión Europea*, 20.12.2011

De Albert, M., “Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Foment del Treball Nacional, Informes 8*, 2014. Disponible en: <https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/10/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones-2.pdf>

Förster, M. y Mira d'Ercole, M., "Income Distribution and Poverty in OECD Countries in the Second Half of the 1990s", *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*, N° 22, OECD, Paris, 2005

OECD, "How's Life in Your Region?: Measuring Regional and Local Well-being for Policy Making", *OECD Publishing*, Paris, 2014. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264217416-en>

OCDE, "Estudios Económicos de la OCDE", *OCDE Economic Surveys*, España, 2018. Disponible en: <https://www.oecd.org/economy/surveys/Spain-2018-OECD-economic-survey-vision-general.pdf>

8.4. Obras doctrinales

Goodney, C., (2017, octubre). Warren Buffett dice que eliminar el impuesto de sucesiones en EEUU sería un "error terrible". *Periódico Expansión*. Disponible en: <http://www.expansion.com/economia/2017/10/03/59d3b586468aebd2788b45ce.html>

Cuartas, J., "Un tributo presente en los países de la OCDE", *La Nueva España*, 24.04.2017. Disponible en: <https://www.lne.es/economia/2017/04/23/tributo-presente-paises-ocde/2092963.html>

Estefanía, J. (2006, Julio). Buffet: sucesiones y donaciones. *Periódico El País. Economía*. Disponible en: https://elpais.com/diario/2006/07/03/economia/1151877612_850215.html

García de Pablos, J.F., "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios". *Tesis doctoral Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho*. 2010. Disponible en: <http://eprints.ucm.es/10732/1/T31397.pdf>

Paulus, A., Čok, M., Figari, F., Hegedus, P., Kump, N., Lelkes, O., Levy, H., Lietz, C., Lupsik, S., Mantovani, D., Morawski, L., Sutherland, H., Szivos, P., Vork, A., "The Effects of Taxes and Benefits on Income Distribution in the Enlarged EU", *EUROMOD Working Paper Series*, 2009

Pérez de Ayala, J.L., “La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones”, *Conflictos de Imposición*, Monografía N.º. 6, AEDAF, julio 1995

Viñas, J. (2018, febrero). El impuesto sobre sucesiones no existe o es residual en la mitad de los países de la UE. *Periódico CincoDías*. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/09/midinero/1518193078_987206.html

8.5. Legislación

Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (Diario Oficial n.º L 001 del 3 de enero de 1994).

Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978).

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 (BOE 7 de abril de 1998).

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

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 (BOE 19 de diciembre de 2009).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006)

Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 (BOE 13 de enero de 1994).

ANEXO I: RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional de 3 de agosto de 1983 (RTC 1983\75)

Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (RTC 1990\76)

Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de noviembre de 1986 (RTC 1986/148)

Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre de 1990 (RTC 1990/150)

Sentencia del Tribunal Constitucional de 29 de junio de 2000 (RTC 2000/181)

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de abril de 2010, Mattner,
C-510/08

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de octubre de 2013, Welte,
C-181/12

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de junio de 1996, Asscher,
C-107/94

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2003,
asunto C-364/01

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de febrero de 2009, Block,
C-67/08

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018 (RTC 2018/242)