

EN ESTA SEGUNDA Y ÚLTIMA ENTREGA EL AUTOR CUESTIONA LA CONSTITUCIONALIDAD DE ALGUNOS DE LOS SUPUESTOS QUE DEFINEN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES VIGENTE

El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonio: apuntes para una reflexión (II)

César García Novoa.
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela.
Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES
Y DONACIONES.
EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) se rige en la actualidad por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y su desarrollo reglamentario se encuentra en el RD 1629/1991 de 8 de noviembre. Recordemos que el panorama de nuestro actual sistema tributario se caracteriza por la existencia de un impuesto personal sobre la renta - cada vez más dualizado - de personas físicas y por el gravamen de la renta de las personas jurídicas a través del Impuesto sobre Sociedades (IS), sujetándose además las fuentes de renta a través del Impuesto sobre el Patrimonio (IP).

En este marco, el ISD constituye un evidente elemento de "cierre", que pretende gravar las adquisiciones gratuitas mortis causa, sometiendo al mismo régimen con ligeras diferencias en cuanto al tratamiento del parentesco, a las adquisiciones gratuitas inter vivos. Su finalidad de "cierre" se refiere al panorama de la imposición directa que, como se sabe, es aquella que recae sobre la posesión de bienes o sobre los incrementos que se pueden producir en el patrimonio del sujeto pasivo. Se configura, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 29/1987, como un impuesto directo, "al quedar determinada la carga tributaria en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente". Se trata, por tanto, de un

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) se rige en la actualidad por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y su desarrollo reglamentario se encuentra en el RD 1629/1991 de 8 de noviembre. Este impuesto se coloca en el sistema tributario junto con el resto de impuestos directos que gravan los incrementos de patrimonio que se puedan producir en el seno de las personas físicas o jurídicas y no ha experimentado grandes modificaciones a lo largo de los últimos años. Quizás, entre los aspectos legales más destacables de la relativamente corta vida de la Ley del ISD habría que situar la introducción de una importante batería de beneficios fiscales, en especial para los patrimonios empresariales de carácter familiar y la configuración del Impuesto como cedido a las Comunidades Autónomas. Sin embargo, en su actual configuración presenta importantes deficiencias en términos de respeto a alguno de los preceptos básicos de equidad y justicia que deben caracterizar el sistema impositivo. En este artículo se abordan tales cuestiones y se aboga por el mantenimiento de la figura tributaria como tal, procediendo a las oportunas reformas legales.

gravamen sobre los "incrementos" de los adquirentes personas físicas, no sobre las transmisiones, por lo que se coloca en el sistema tributario junto con el resto de impuestos directos que gravan los incrementos de patrimonio que se puedan producir en el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

La vigente Ley del Impuesto significó la superación histórica de la vieja regulación del Impuesto General sobre Sucesiones. Convie-

ne señalar al respecto que la primera intención de regular con tintes de modernidad un gravamen sobre las adquisiciones gratuitas, fue el Proyecto publicado en el BOE de 11 de enero de 1978.

La gran novedad de este proyecto, y de los posteriores que dieron lugar a la vigente Ley fue, como se apuntó, el dotar de un tratamiento unitario a todo tipo de adquisiciones gratuitas, ya se produjeran por actos mortis causa o por actos inter vivos, pues hasta ese

momento las adquisiciones hereditarias y las donaciones estaban gravadas por impuestos diferentes. En efecto, hasta antes de la promulgación de la Ley de 21 de junio de 1980, creadora del nuevo Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la tributación de las donaciones de cualquier clase se exigía por aplicación de las normas relativas al Impuesto General sobre las Sucesiones.

La Disposición Transitoria Quinta determinó que hasta la entrada en vigor de la Ley del ISD de 1987, las donaciones deberían tributar por las normas relativas al Impuesto General sobre las Sucesiones, con aplicación, en su caso de los artículos 63 y 64 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril.

Junto a ello, el nuevo ISD de 1987 iba a introducir la novedad de que su carácter progresivo no dependería exclusivamente del valor de la adquisición de la participación hereditaria - lógica consecuencia de toda imposición progresiva en la que el tipo se incrementa en proporción superior al incremento experimentado por la base - y del parentesco entre causante y adquirente - factor de corrección, por razones de capacidad económica - sino también que su progresividad iba a determinarse en función del patrimonio previamente poseído por el adquirente de los bienes.

La historia del ISD no ha experimentado grandes modificaciones a lo largo de estos años. Quizás, entre los aspectos legales más destacables de la relativamente corta vida de la Ley del ISD habría que situar la introducción de una importante batería de beneficios fiscales, en especial para los patrimonios empresariales de carácter familiar y la configuración del Impuesto como cedido a las Comunidades Autónomas. A ambas cuestiones nos referirnos por separado en los apoyos de texto que acompañan este artículo.

PROBLEMAS DE POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD Y EVOLUCIÓN FUTURA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

A nuestro juicio, la regulación actual del ISD resulta gravemente deficiente desde el punto de vista técnico, además de oponerse



frontalmente a postulados básicos de la justicia fiscal.

1. Contrario al principio de capacidad económica

En primer término, el Impuesto resulta contrario a la capacidad económica, porque no todos los supuestos gravados respetan este principio. En nuestra opinión, no hay un aumento de renta disponible susceptible de gravamen en la transmisión a ascendientes, descendientes y cónyuges de bienes que normalmente formarán parte del patrimonio familiar que todos han coadyuvado a formar. Por tanto, no todos los supuestos gravados por el ISD respetan escrupulosamente las exigencias del principio de capacidad económica. Y la razón no es otra que el hecho de el ISD se haya perfilado como un impuesto con un hecho imponible desmesuradamente extenso, donde se incluye una mención a "cualquier otro título sucesorio", como una cláusula general que pretende abarcar todo incremento patrimonial. Esta desmesurada amplitud revela que junto con supuestos en los cuales hay un aumento de

renta disponible susceptible de gravamen - la donación a un extraño - se encuentran otros en los cuales ese aumento de riqueza disponible no se advierte por ningún lado. La situación es todavía más grave si tenemos en cuenta que esas situaciones en las que no se revela con claridad la existencia de un aumento de riqueza disponible son las más frecuentes en la práctica. ¿Qué incremento de riqueza disponible se detecta, a efectos de gravamen, cuando un/a viudo/a hereda la vivienda familiar en la que vivía con el fallecido/a, y en la que sigue viviendo después del fallecimiento?. ¿O esa misma situación en relación con un hijo?. ¿Qué aumento de riqueza existe cuando lo que se hereda en el seno de la familia es el saldo de una cuenta corriente propiedad del fallecido pero al que los herederos accedían por vía de una titularidad indistinta?. ¿Se puede decir que en estos casos los herederos tienen más capacidad económica después de la adquisición hereditaria que la que tenían antes del fallecimiento del causante?.

La herencia no siempre incrementa la capa- >

(1) GARCIA VILLAREJO, A. - SALINAS SÁNCHEZ, J., Manual de Hacienda Pública, general y de España, Tercera edición, Tecnos, Madrid, 1994, pag. 486.

(2) ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, pag. 117.

Beneficios fiscales en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones

El Real Decreto-Ley 7/1996 de 7 de junio introdujo una reducción, a la que nos referiremos, del 95 % - hasta el 99 % en ciertas Comunidades Autónomas - sobre la base imponible de transmisiones mortis causa de empresas familiares y viviendas a favor del cónyuge, descendientes y adoptados y para las donaciones por Ley 13/1996 de 30 de diciembre, en ambos casos cumpliéndose determinados requisitos. El término empresa, en este caso, engloba el valor de una empresa individual y también el de las participaciones en entidades que reúnan las condiciones exigidas para gozar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, a las que se refiere el art. 4.8 de la Ley 19/1991 reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio y que cumplan los requisitos que expuesto en la primera parte de este trabajo publicada en el número de junio de esta misma revista. Es decir, se exige que el heredero o legatario, conserve la empresa o participaciones durante los diez años (cinco años en algunas Comunidades Autónomas) siguientes al fallecimiento del causante, que se computa desde el fallecimiento. Si se incumpliera este requisito debería ingresarse la parte correspondiente del impuesto que no se pagó en su día

al aplicar la reducción, más los intereses de demora. No se entendería incumplido el requisito temporal si los titulares de las entidades participadas (que disfrutaron en su día de la reducción) realizan alguna de las operaciones societarias amparadas por el régimen de neutralidad fiscal que regula la Ley del Impuesto sobre Sociedades (fusión o escisión de sociedades, canje de valores o aportaciones no dinerarias especiales). La reducción que se establece para la transmisión mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida es similar: 95% sobre el valor del inmueble.

En este caso, las condiciones que exige la Ley son:

- 1- Los herederos o legatarios tienen que ser el cónyuge, ascendientes, descendientes de la persona fallecida, o si es pariente colateral, mayor de 65 años.
· Que hubiesen convivido con el fallecido durante los dos años anteriores al fallecimiento.
- 2- Permanencia de diez años en la titularidad de la vivienda, con las mismas consecuencias. Si no se cumpliera este requisito, procederá la devolución de la reducción disfrutada en

> ciudad de pago de los herederos
Como dicen los profesores GARCIA VILLAREJO, A.- SALINAS SÁNCHEZ, J., ⁽⁴⁾ "no siempre es aplicable al caso la hipótesis de que la percepción de herencias incrementa la capacidad de pago del que la recibe, ya que son numerosos los casos en los que la situación familiar del heredero empeora con la muerte del causahabiente: piénsese por ejemplo, en el caso de una viuda con hijos menores de edad, que tras la muerte del marido recibe una pequeña herencia y pierde a cambio su trabajo y con ello el origen de la mayor parte de los ingresos de los que vivía dicha familia". Hay que tener en cuenta que situaciones como esta se producen con absoluta asiduidad y deben ser tenidas en cuenta a la hora de valorar el respeto al principio de capacidad económica en la regulación positiva del Impuesto sobre Sucesiones si partimos de la clásica construcción del principio de capacidad económica a partir de la llamada regla de la normalidad. Según esta regla, el legislador, cuando configura una determinada situación como hecho imponible está atendiendo a un supuesto que normalmente es indicativo de capacidad.

Es verdad que precisamente por eso, la regulación histórica de la fiscalidad de las adquisiciones gratuitas ha venido marcada por un afán de favorecer las transmisiones entre parientes cercanos, y que para lograr eso se han utilizado diversas técnicas desgravato-

No todos los supuestos gravados por el ISD respetan escrupulosamente las exigencias del principio de capacidad económica porque es un impuesto con un hecho imponible desmesuradamente extenso

rias como las reducciones en la base, las bonificaciones porcentuales en la misma o las exenciones. Todas ellas pueden considerarse, en palabras del profesor ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., ⁽⁵⁾ "instrumentos del deber de contribuir", pero lo que sí está claro es que la principal exigencia de la capacidad económica como límite a la libertad de configuración del legislador a la hora de regular

dicho deber de contribuir es no sujetar a gravamen "aquellos supuestos en que la capacidad económica gravada sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º). La solución no es desgravar, sino no someter a tributación las adquisiciones gratuitas en las cuales, por el grado de parentesco, haya que presumir que lo adquirido ya estaba en el núcleo familiar, y en él va a continuar, como, por otra parte, ya se hizo en algunas etapas históricas en nuestro país - por ejemplo, reforma de Laureano Figuerola de 1869 - y como se hace en algunas normas de Comunidades Autónomas, aunque a ello nos referiremos más adelante.

Se puede alegar, que, en este sentido, el Tribunal Constitucional ha proclamado que la capacidad económica que hay que gravar es la que corresponde al individuo y no a la unidad familiar (sentencia 45/1989, de 12 de febrero), pero el FJ 6º de esta sentencia deja bien claro que ello es a los solos efectos de descartar que se utilice la unidad familiar como unidad contribuyente para presumir "un supuesto incremento de capacidad económica de sus miembros", pero añadiendo

Beneficios fiscales en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones

su momento, más los intereses de demora.

También supusieron una novedad importante las medidas contenidas en la Ley 13/1996 de 30 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que en su artículo 9 añade un nuevo apartado 6 al artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la redacción dada por el artículo 29 de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias. Este tributo dispone para las transmisiones gratuitas inter vivos la misma filosofía que para las transmisiones mortis causa de empresas y de viviendas habituales. Así, cuando la transmisión es lucrativa (es decir, una donación, por ejemplo) en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual o de participaciones en entidades del donante, a las que sea de aplicación la exención del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará la misma reducción que en los supuestos anteriores: el 95% de reducción del valor de adquisición en la base imponible para determinar la liquidable, siempre que concurren los siguientes requisitos:

·Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años, o su situación fuese de incapacidad permanente.

·Si el donante ejerciera funciones de dirección en la empresa, que deje de desempeñarlas. No se entiende como tales el hecho de pertenecer al Consejo de Administración. También tendría que dejar de percibir remuneraciones por el desempeño de cargo de administrador, si es que las percibía.

El donatario deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años posteriores.

Las consecuencias de no cumplir el plazo de diez años son las mismas que en los supuestos de transmisión mortis causa de una empresa y de una vivienda habitual: ingreso de la reducción de la que se disfrutó más los intereses de demora.

Estas ventajas fiscales respondían exclusivamente a un intento de favorecer la transmisión de empresas familiares. No se basaban en consideraciones de capacidad económica como las que en su momento esgrimió la sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995, para la cual la falta de disponibilidad del patrimonio empresarial constituye un factor de reducción de la capacidad económica, que ha de ser obligatoriamente tenido en cuenta a la hora de configurar la tributación de las transmisiones hereditarias, aunque la ventaja fiscal en la normativa española a la que nos estamos refiriendo beneficia sólo a "cónyuges, descendientes o adoptados".

do que "las diferencias de trato de los sujetos integrados en la unidad familiar en relación con quienes no lo están sólo serán aceptables, en consecuencia, en la medida en la que sean también adecuadas y congruentes con tal diferencia" (FJ 6º), lo que significa que se puede y se debe tener en cuenta la especial situación de los miembros de una familia a la hora de valorar los intercambios económicos que entre ellos se puedan producir "para dispensar a los integrantes de la unidad familiar un trato fiscal más favorable".

Porque una concepción "individual" de la capacidad económica no debe significar una concepción individualista que impida reordenar el tratamiento fiscal de la sucesión entre parientes próximos. Y es evidente que muchas veces, los bienes gravados en las herencias forman parte de un "patrimonio familiar" - que no debe merecer peor trato fiscal que la tan manida "empresa familiar" - que todos disfrutaban en vida del causante, y que entre todos han contribuido a formar. La protección de los bienes del patrimonio

familiar no es una cuestión de "protección de la familia" (a lo que obliga el artículo 39, 1 de la Constitución) del mismo modo que el tratamiento favorecedor de la sucesión de la empresa familiar no puede contemplarse en términos de protección del empleo, sino que es una cuestión de justicia tributaria material. La transmisión vía hereditaria de bienes que integran lo que podemos llamar el "patrimonio familiar" no pone de manifiesto verdadera capacidad económica, entendida como incremento de riqueza disponible, porque en la "normalidad de los casos" (el "giardiniano" in quod plerumque accidit) es frecuente que la herencia a favor de hijos o cónyuge no sólo no provoque más riqueza disponible sino que obligue a la enajenación de parte de los bienes heredados para pagar el ISD. Como señala PLAZA VAZQUEZ, A.L.,⁽³⁾ "lo que habría de ponerse en cuestión es la general concepción plasmada en nuestro ordenamiento jurídico tributario sobre las relaciones económicas dentro de la familia, acantonada en un lamentable formalismo". Si se lleva a cabo es-

ta revisión, ha de concluirse forzosamente que no existe una efectiva transmisión allí donde hay sólo un cambio formal de titularidad individual.

2. Efectos de sobreimposición

Por otro lado el impuesto produce una ostensible sobreimposición con el IRPF en las donaciones, con el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos en todas las transmisiones gratuitas, y con la imposición patrimonial (IP e IBI) que gravan periódicamente una propiedad que volverá a ser gravada cuando el bien salga gratuitamente del patrimonio del causante. Esta sobreimposición provoca además, resultados confiscatorios, expresamente prohibidos por el artículo 31, 1 de la Constitución. Se vulnera también la capacidad económica en tanto se trata de un impuesto plagado de presunciones y ficciones. Además, es un impuesto que se devenga en el momento del fallecimiento, cuando todavía no se ha verificado una adquisición patrimonial real y que contiene elementos muy cri-

(3) PLAZA VAZQUEZ, A.L., *El valor real tributario*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 2000, pag. 333.

Un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas

De manera similar a lo que ha ocurrido con el Impuesto sobre el Patrimonio, también el ISD se convirtió, con efecto del 1 de enero de 1997, en un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, con atribución a éstas de importantes competencias normativas. Así, la Ley de Cesión 14/1996, de 30 diciembre, asignó a las Comunidades Autónomas competencias en materia de fijación de la cuantía del patrimonio preexistente y coeficientes multiplicadores, tarifa y reducciones de la base imponible en adquisiciones mortis causa. La Ley de Cesión 21/2001 de 27 de diciembre - apartado 3 de su artículo 13 - aumenta de modo significativo la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en relación con el ISD, permitiendo, por ejemplo, reducciones en la base imponible de nueva creación, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico y social propias de la Comunidad Autónoma.

Se asignan también facultades normativas en lo que atañe a la posibilidad de modificar las reducciones ya establecidas, con la obligación de mantenerlas en condiciones análogas a las determinadas para el Estado. En suma, se atribuye una amplísima capacidad normativa en lo concerniente a los "elementos directos de cuantificación".

Por tanto, la tendencia ha sido a partir del 1 de enero de 2002, la de ampliar todavía más la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en relación con el ISD, respecto al cual, por ejemplo y al igual que también ocurre con el Impuesto sobre el Patrimonio, cabe regular la tarifa sin limitaciones o la creación de reducciones propias en la base imponible para adquisiciones mortis causa.

Se puede afirmar que respecto este impuesto, las Comunidades Autónomas tienen competencias en prácticamente todo el régimen del mismo, salvo las cuestiones relacionadas con el hecho imponible, es decir, con las distintos actos o negocios gravados. Este es, precisamente, uno de los rasgos definitorios del modelo de cesión normativa que afecta a los impuestos cedidos: se permite a las Comunidades Autónomas regular aspectos de los impuestos cedidos, pero la titularidad de las competencias normativas continúa correspondiendo al Estado, según prevé el artículo 12. Uno de la Ley 14/1996. Ello se pone de manifiesto a través del dato de que sea el Estado el que siga manteniendo la competencia exclusiva para incidir sobre los hechos imposables de los impuestos cedidos, y, por tanto, de ampliar o restringir su ámbito.

> ticables de cuantificación, como el patrimonio del heredero o causahabiente.

3. El principio de igualdad

Puede ser contrario a las exigencias del principio de igualdad. Desde el punto de vista de la equidad horizontal quienes tienen la misma capacidad económica soportan tratamientos tan diferentes como el pagar en transmisiones de padres a hijos - mayoría de las Comunidades Autónomas -, pagar una cantidad insignificante - Cantabria - o no pagar - Territorios Históricos Vascos -. La configuración del impuesto, como un tributo estatal respecto al cual las Comunidades Autónomas tienen un amplio poder normativo en cuestiones de cuantificación provoca desigualdades por razón del territorio que, más allá de las que son derivación lógica del ejercicio de la autonomía territorial, erosionan la esencia de todo impuesto estatal, que debe basarse en una coincidencia básica en los aspectos estructurales del mismo. Al tiempo, deviene un impuesto vacío de previsiones legislativas respecto a categorías de derecho civil propio de las Comunidades Autónomas, no contempladas en el hecho imponible de la ley estatal.

Desde el punto de vista de la equidad verti-

cal, el impuesto no se comporta igual frente a quienes tienen distintos niveles de capacidad económica. Existe la sensación, corroborada por la realidad, de que estamos ante un impuesto de "clases medias". Es un impuesto que recae sobre patrimonios modestos, puesto que el ordenamiento ofrece, implícita o explícitamente, multitud de posibilidades de planificación fiscal para los patrimonios importantes. Sólo así se explica que un impuesto con vocación omnicompreensiva tenga una potencialidad recaudatoria tan modesta. Pero además el ISD vulnera la igualdad al tratar peor a las personas físicas que a las jurídicas que no están gravadas y por tratar peor a los parientes respecto a los cuales existen un vínculo matrimonial frente a las uniones de hecho.

4. El concepto de "valor real"

Por último se trata de un impuesto en el cual la cantidad a pagar gira en torno a un parámetro claramente indeterminado; el concepto de valor real de los bienes y derechos. La indeterminación del concepto, que queda a la apreciación de la Administración, y el desconocimiento de la valoración fijada para el ISD en otros impuestos vulnera el principio constitucional de seguridad jurídica.

ca. Es un impuesto que grava el incremento patrimonial en cabeza del adquirente, y respecto al cual (y a pesar de las deficiencias técnicas de esta solución) se puede propugnar su integración en el IRPF.

SOLUCIONES DE FUTURO RESPECTO AL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

Ante estas graves deficiencias, y frente a propuestas claramente radicales tendentes a postular la desaparición del impuesto, lo que supondría negar que la materia imponible consistente en la transmisión mortis pudiese ser objeto de imposición, las proposiciones más serias parten del mantenimiento de la figura tributaria como tal, procediendo a las oportunas reformas legales. Y ello porque los posibles vicios de inconstitucionalidad del ISD no afectan a la figura tributaria en sí, pues la misma respeta en lo esencial la expresión más básica de la capacidad contributiva como "eficacia limitativa negativa del principio de capacidad económica" - sentencia 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4º) -; se gravan ciertos incrementos patrimoniales en la persona del heredero, legatario, donatario o preceptor de seguro, y eso es una manifestación de riqueza.



za. Pero las vulneraciones de la capacidad económica en su regulación son de tal magnitud que imponen una modificación radical de la figura impositiva y que podrían llegar a suponer la derogación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y la sustitución por otro texto legal.

SUBSISTENCIA CONDICIONADA DEL ISD

La subsistencia del ISD en nuestro ordenamiento debe condicionarse a lo que RIBES RIBES ⁽⁴⁾ llama "progresiva eliminación del impuesto" respecto a aquellos componentes de su hecho imponible en los que no podemos hablar de incremento de riqueza disponible; transmisiones hereditarias a favor de ascendientes, descendientes, adoptantes, adoptados, cónyuges y (si se considera adecuado, de acuerdo con la realidad social) convivientes more uxorio.

La solución debe ser la no sujeción y no simplemente la exención puesto que la no sujeción es lo que procede cuando no se verifica una manifestación real de capacidad económica. Esta solución ha sido adoptada, entre otros, por Dinamarca, Irlanda, Islandia, Lu-

xemburgo y Suiza que exoneran de tributación la sucesión hereditaria entre cónyuges, y en algunos casos (Luxemburgo) entre padres e hijos. Esta misma solución está siendo debatida en Francia y Alemania.

En estos casos los bienes transmitidos, independientemente de su carácter privativo o ganancial, forman, de facto, un patrimonio familiar que no determina un aumento de capacidad económica en quien los recibe. En tal sentido creemos que bastaría añadir al Art.3. 1. de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD, que dice: "Constituye el hecho imponible: "a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio" un inciso en el que se señalase. "No obstante lo anterior, no estarán sujetos al impuesto estas adquisiciones cuando tengan a lugar a favor de sujetos integrados en los Grupos I y II a que se refiere el artículo 20, 2, a) de la presente Ley.", realizando los oportunos ajustes técnicos en el resto del texto de la Ley y las adaptaciones reglamentarias.

EXONERACIONES DIFERENCIADAS

Pero también podría defenderse que la exo-

neración de las adquisiciones hereditarias a favor de ascendientes, descendientes y cónyuge no debería alcanzar a transmisiones hereditarias de gran cuantía, pues en ellas parece que se produciría un aumento de capacidad económica en el heredero al margen de su condición de miembro del núcleo familiar. O, lo que es lo mismo, la cuantía elevada de la herencia eclipsaría el dato de la pertenencia del heredero al núcleo familiar, a efectos de capacidad económica. Adviértase que en este caso no se estaría hablando de utilizar la técnica de las reducciones que afectan a determinados bienes integrantes del caudal relicto - como las actualmente previstas en el art. 20, b) y c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre respecto a seguros de vida, vivienda habitual y empresa familiar -. La técnica de estas reducciones orientadas a hallar la base liquidable del impuesto supone exonerar concretas manifestaciones del ahorro familiar, introduciendo factores de discriminación según la forma de materializar el ahorro.

El "mínimo" previsto en el ISD no sería una reducción en función de la cuantía de la herencia, sino que, al preverse a favor de ascendientes, descendientes y cónyuge cumpliría una función similar al "mínimo personal y familiar" establecido en la Ley del IRPF de 1998, que está al servicio de la verdadera "capacidad económica del contribuyente" gravada, que sería la renta disponible - art.2, 2 del TR de la Ley 40/1998, del IRPF . En realidad, se trata de un mínimo que determina la no sujeción de la renta "no disponible".

De la misma manera y por razones de capacidad económica, podría fijarse un "mínimo no gravado", esto es, un valor de la herencia no sujeta en las transmisiones hereditarias a favor de ascendientes, descendientes y cónyuge. Ello encontraría apoyo en la doctrina que -sobre todo en Alemania - ha entendido que el mínimo no gravado se vincula a la idea de "mínimo existencial" - Existenzminimum -, de manera que el patrimonio familiar podría entenderse integrante de ese mínimo, también a efectos de su transmisión mortis causa entre miembros de la unidad familiar . ⁽⁵⁾

A nuestro modo de ver, puede resultar adecuado introducir este "mínimo", de modo que se perfilase de manera más idónea el respeto a la capacidad contributiva en las transmisio-

(4) RIBES RIBES, A., "El Impuesto sobre Sucesiones ¿supresión o reforma?", Fiscal Mes a Mes, nº 92, 2004, pag. 61.

> nes hereditarias dentro del núcleo familiar. Ello supondría mantener el gravamen, con unos tipos más moderados, en las transmisiones de patrimonios hereditarios de gran valor de manera que el ISD, dentro del núcleo familiar, pudiese funcionar como un tributo extraordinario sobre "grandes fortunas". Pero ese mínimo no gravado debería ser lo suficientemente amplio para que, en efecto, el Impuesto actúe como un gravamen extraordinario sobre grandes patrimonios que se exija de una vez, al fallecimiento de su titular y siempre y cuando se suprima el Impuesto sobre el Patrimonio. Tal cuantía podría rondar en torno aun millón de euros, y no debería ser nunca inferior a los 600.000 euros. Así podemos encontrarnos en el Derecho Comparado con algunos ejemplos, como el de Estados Unidos, con un mínimo exento, de poco más de \$600.000.

En este sentido, la propuesta de la Comunidad Autónoma de Andalucía que, en sustancia, viene a ligar la supuesta "supresión" del Impuesto a la existencia de un mínimo exento, si bien no es completamente satisfactoria sí contiene aspectos plausibles. La misma prevé una exención en adquisiciones hereditarias para patrimonios transmitidos inferiores a 500.000 euros, pero siempre y cuando el valor de lo heredado sea una cantidad igual o inferior a 125.000 euros y el patrimonio del heredero no supere los 402.000 euros. La cuantía de la adquisición individual nos parece, sin embargo, muy pequeña, además de mantener la "tarifa del hijo pródigo", al tener en cuenta el valor del patrimonio del heredero. Y en todo caso, debería acompañarse de una reducción del tipo máximo del impuesto.

UNA REFORMA QUE DEBE SER CONDUCTA POR EL GOBIERNO CENTRAL

La forma correcta de llevar a cabo cualquiera de estas modificaciones -no sujeción o mínimo exento -es, en cualquier caso, por medio de una actuación legislativa del Estado. Aunque hemos insistido en ello, conviene repetir una vez más que el ISD es un tributo estatal. Se trata de un impuesto cedido y, por tanto, estatal. La eventual calificación del ISD como impuesto autonómico, sólo viene de la mano de las importantes competencias normativas que se han cedido



Las proposiciones de reforma más serias parten del mantenimiento de la figura tributaria como tal, procediendo a los oportunos cambios legales. Y ello porque los posibles vicios de inconstitucionalidad del ISD no afectan a la figura tributaria en sí

respecto a este impuesto, sobre todo como consecuencia del modelo de financiación vinculado al quinquenio 1997-2001, y tras la modificación de la LOFCA por Ley 3/1996, de 27 de diciembre, y con la nueva Ley de Cesión de Tributos, Ley 14/1996, de 30 diciembre. Las Comunidades Autónomas han adquirido la posibilidad, en el ejercicio de su corresponsabilidad fiscal, de modular la cantidad a pagar por los contribuyentes que tengan puntos de conexión con la misma, pero respecto a un impuesto que sigue siendo estatal y sobre el que sólo el Estado puede incidir en su hecho imponible.

Por tanto; la decisión de dejar fuera del ámbito de sujeción del ISD a las transmisiones hereditarias a favor de ascendientes, descendientes, adoptantes, adoptados y cónyuges, es una decisión del Estado. No es de recibo pretender lograr ese efecto por medio del ejercicio de ciertas Comunidades Autónomas de sus competencias normativas, co-

mo lo que ha hecho recientemente la Comunidad de Cantabria en su Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado o las actuaciones de otras Comunidades como la de La Rioja. Estas Comunidades vienen obviando unilateralmente, haciendo un uso de competencias en materia de reglas de cuantificación para determinar la no sujeción de ciertas adquisiciones gratuitas. Ello puede resultar comprensible por su condición de limítrofes con Comunidades de Régimen Foral. Estas disponen de pleno poder normativo respecto al ISD y provocan el llamado "efecto atracción" sobre los residentes en la Comunidades limítrofes, lo que supone un evidente perjuicio, conformador de un interés público específico para las Comunidades de su entorno. Así, a La Rioja hace referencia el Tribunal Constitucional en su sentencia 96/2002, de 25 de abril, como especialmente legitimada, pues las normas de las Diputaciones Forales le irrogan las consecuencias negativas del "efecto frontera". Pero el perjuicio que este "efecto frontera" emana para Cantabria o La Rioja no significa que resulte correcto que decisiones normativas de tanta importancia respecto al ISD se tomen por las Comunidades Autónomas y no por el Estado, que es quien realmente debe hacerlo.

Debe por tanto ser el Gobierno central el que presente los oportunos proyectos de Ley para modificar el impuesto. Modificación que, a nuestro modo de ver, resulta imprescindible. □

(5) HERRERA MOLINA, P.M., "Una decisión audaz del Tribunal constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos", Impuestos, nº 14, 1996, pag. 78 .