

PRESENTACIÓN

■ **A propósito del debate sobre la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

Antonio Cayón Galiardo.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

El test de constitucionalidad de un tributo no puede ser una cuestión que se resuelva en abstracto, desde valoraciones genéricas. Se trata, por tanto, de un contraste entre normas concretas: la normativa propia del tributo con las reglas y principios constitucionales. No obstante, cuando el reproche de inconstitucionalidad afecta al elemento esencial de aquél, al hecho imponible, se produce esa apariencia de ilegitimidad global que reclama la expulsión del ordenamiento de la figura de que se trate o una intervención legislativa que realice los ajustes necesarios en la ley para que el gravamen pueda subsistir.

Hacemos estas consideraciones por el debate suscitado en el momento actual en relación con la posible inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que, en algunos casos, ha llevado a sostener su necesaria y total supresión, mientras que, en otros, lo que se reclama es una modificación sustancial del mismo, sin que falten opiniones que defienden la posibilidad de su mantenimiento aunque con escasos retoques que perfeccionen su actual configuración.

En este debate de ideas queremos participar exponiendo nuestra opinión sobre el tema para ofrecer una perspectiva más y añadirla a las que con mayor extensión y argumentación ya se han vertido anteriormente.

A nuestro propósito consideramos conveniente comenzar por la exposición de algunas ideas relativas a los fundamentos teóricos e históricos del impuesto pues, aunque tales cuestiones estén alejadas del estricto parámetro de nuestra ley constitucional, sin embargo pueden ser elementos de esclarecimiento del tema que se discute en la medida en que pueden explicarnos el porqué del mismo y de algunas de las soluciones propuestas y, también, el porqué se suscita precisamente ahora el problema de la constitucionalidad de una de las figuras impositivas de más larga tradición en el sistema fiscal español.

El Impuesto sobre Sucesiones siempre ha estado acompañado de una fuerte polémica en un doble plano: la relativa a su misma fundamentación teórica y la referida a cuestiones más técnicas y de detalles concretos.

En la primera perspectiva el debate ha versado sobre los argumentos y razones que pueden legitimar su existencia, pues se discute si las ganancias o incrementos patrimoniales a título gratuito son, en ciertos casos, tales ganancias y si es conveniente que exista un impuesto específico que las sujete o, si al contrario, debieran gravarse por el mismo tributo que con carácter general sujeta los incrementos de patrimonio.

Respecto de la primera cuestión, si las ganancias patrimoniales deben ser gravadas en ciertos casos (cuando se producen a consecuencia de transmisiones a título gratuito dentro de personas que pertenecen a un reducido círculo de parientes) nuestra doctrina, desde el siglo XIX, ha puesto de manifiesto su deslegitimación, pues el cónyuge o los hijos de una persona fallecida que reciben su herencia, nada adquieren que sea una manifestación de riqueza o en nada incrementan su capacidad económica, antes bien sufren una merma y la ven reducida. Esta posición cobra una especial relevancia cuando el sistema tributario opta por la unidad familiar como unidad impositiva o contribuyente, pues las transmisiones de bienes o rentas entre sus miembros no modifican en nada su posición económica frente a la Hacienda.

Siguiendo esta argumentación, la coherencia del sistema exigiría declarar legalmente la no sujeción de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto por herencia, legado o donación cuando se produjese a consecuencia de transmisiones entre padres e hijos o entre cónyuges. Ello no impediría el gravamen del resto de las herencias o de las donaciones.

Respecto de la segunda cuestión, si el Impuesto debe ser una figura independiente o si debiera optarse por otra solución, se han elaborado distintas respuestas sobre la posición que tal figura habría de tener en el sistema fiscal, estando relacionadas cada una con la distinta naturaleza que puede atribuirse a un gravamen sobre las herencias y donaciones. Así, quienes consideran que este tributo puede sustituirse por un impuesto sobre el patrimonio, señalan las ventajas e inconvenientes de cada figura, pero resaltan la identidad de objeto de ambos. Otros entienden que ha de tratarse de un tributo sobre el tráfico de bienes y debe situarse junto a aquellos que inciden en el tráfico civil. Y, los más, consideran que debe ser un impuesto sobre las ganancias de patrimonio y, por ello, complementario de la imposición sobre la renta el lugar donde se encuentra su posición natural.

Naturalmente cada posición debe ser coherente con su propia lógica y llegar hasta sus últimas conclusiones, de forma que, en el primer caso, el impuesto sobre las herencias sería sustituido por el Impuesto sobre el Patrimonio; en el segundo, pasaría a configurarse como un tributo sobre el caudal relicto, si bien, por tratarse de un forma de

impuesto extraordinario sobre el capital o patrimonio, también podría sustituirse por un tributo ordinario y periódico sobre este mismo objeto; y, en la tercera posición, como un gravamen complementario sobre la renta. De hecho, si se examina el derecho comparado, se observa que los distintos países han adoptado alguna de estas fórmulas y que no es fácil rechazar la validez de cualquiera de ellas.

Una vez expuestas las ideas esenciales sobre el primer abanico de temas, surgen diversas cuestiones técnicas que también se consideran decisivas en orden a la configuración legislativa de la tributación de las herencias. Así, se defiende mayoritariamente la conveniencia de sujetar en forma igual o similar a las herencias y a las donaciones; de acumular las adquisiciones que por ambos títulos realice un mismo sujeto siempre que provengan de una misma persona; o de beneficiar e incentivar ciertas adquisiciones (v.g. en función del grado de parentesco o por tratarse de la vivienda o del patrimonio empresarial, etc.). Sobre todas estas cuestiones se continúa debatiendo incluso en el momento actual y, en alguna ocasión, con olvido de las doctrinas que originariamente construyeron la fundamentación del tributo.

Hasta aquí, hemos llevado a cabo un apretado resumen de los aspectos esenciales de la teoría financiera relativa al Impuesto que servirá para indagar inmediatamente sobre algunos aspectos de nuestro derecho positivo y sobre un replanteamiento de tributo a la luz de los principios constitucionales, si bien hemos de realizar, antes, un recordatorio de su evolución histórica en nuestro ordenamiento.

A este fin hemos de retener que, en el derecho español, este tributo, hasta su configuración más reciente, ha estado vinculado a la modalidad "transmisiones patrimoniales" y se ha configurado como un tributo complejo que pretendía dar respuesta a muchas de las cuestiones ya señaladas. Así, en ausencia de un impuesto sobre el patrimonio, fue establecido como un impuesto sobre las porciones hereditarias de cada adquirente que, en ausencia de un impuesto sobre el patrimonio, gravaba estas adquisiciones en función de su cuantía y del parentesco con el causante. Junto a él, las donaciones se sujetaban con cierto paralelismo también a las transmisiones onerosas y se gravaban los bienes de ciertas personas jurídicas cuando no fuesen susceptibles de alguna forma de transmisión hereditaria. En suma, se adoptaba una solución acorde con una de las posibilidades o modelos que antes hemos enunciado.

Posteriormente, la ley vigente daría a esta estructuración un giro radical e importante que en lo esencial consistía en configurarlo como un impuesto complementario sobre la renta pero conviviendo con un impuesto ordinario y periódico sobre el patrimonio y destinado a financiar los presupuestos de las Comunidades Autónomas de régimen común, donde éstas vendrían a ostentar competencias normativas crecientes.

Ahora bien a pesar de su nueva configuración el tributo no podía ignorar sus orígenes que se evidencian en muchas de sus normas y que, acordes con una Administración

dotada de escasos medios, aparecen en forma de presunciones, ficciones, etc., que han sido un apoyo necesario para compensar aquellas carencias en su gestión y que hoy tienen escasa fundamentación cuando se ponen en manos de órganos gestores cuidados en su preparación y medios, que cuentan, además, con otros anclajes auxiliares del control sobre los contribuyentes (IRPF, IP, amplios deberes de colaboración, etc.).

Debido a esta nueva posición del tributo en un también nuevo sistema fiscal, el nacido de la reforma de 1978, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se nos aparece como una figura injusta en algunos casos, compleja en su aplicación, suscitando situaciones de sobreimposición cuando no de una clara doble imposición (económica), de normativa diferente en los distintos territorios, etc., y por ello es por lo que, precisamente ahora, se vuelven a revisar su fundamentos, si bien desde la necesaria perspectiva constitucional que pasa a ser un parámetro de valoración dotado de una sanción eficaz y no retórica.

En esta perspectiva creemos que son tres principalmente las reflexiones que deben hacerse en relación al impuesto, que se incardinan en las ideas que hemos resumido más arriba.

En primer lugar, y tomando como parámetro el principio de capacidad económica, desde el que se han formulado las críticas más severas al Impuesto, al menos desde el punto de vista de su constitucionalidad, la configuración actual del ISD muestra aspectos conflictivos aunque no creemos que afecten a la misma existencia del tributo.

A nuestro juicio, aunque en nuestro sistema de imposición sobre la renta ya no se considera como unidad impositiva a la unidad familiar y por ello es posible sujetar a tributación las transmisiones de rentas y patrimonios entre las personas que la integran sin incurrir en una total incoherencia, sigue siendo relevante el hecho de que las relaciones de familia que regula el derecho civil inciden en la capacidad económica de sus miembros de forma que el ordenamiento tributario no debe desconocerlas para no incurrir en la creación de verdaderas ficciones sobre capacidades de pago inexistentes.

Naturalmente, donde las relaciones de parentesco o familia se ven más afectadas por el derecho privado es en el caso de las relaciones entre cónyuges o en las paterno filiales, por lo que es exigible que cualquier impuesto tome en consideración su existencia y se adapte a ellas, pues la doctrina fijada por el Tribunal constitucional aunque no establece una sumisión del orden tributario al civil, impone no desconocerlas y menos crear impuestos sobre capacidades económicas ficticias. Además, dada la existencia de ordenamientos civiles forales, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe tener presente las distintas configuraciones que del derecho de familia y sucesiones pueden existir.

Desde estas consideraciones, puede ser por tanto acertado incluso la supresión del tributo en las transmisiones entre cónyuges o entre parientes cercanos, así como el establecimiento, en estos casos, de un mínimo exento que haga simbólica la tributación.

Esta última solución creemos que sería más justa que la de exonerar a concretas manifestaciones del ahorro familiar (v.g. vivienda, etc.) ya que se evitaría una discriminación en función de la materialización del ahorro, aunque se pueda argumentar que hay razones incluso constitucionales para optar por exoneraciones relacionadas con bienes concretos.

En segundo lugar, consideramos que la nueva posición del tributo en el sistema fiscal, como impuesto complementario del de renta, requiere un pleno ajuste entre ambos. Así, al igual que fue suprimida la tributación de la "plusvalía del muerto", debería acometerse la reforma de los incrementos de patrimonio manifestados con ocasión de transmisiones lucrativas inter vivos.

Es cierto que el tema es complejo, pero también es indudable que en la regulación actual existe un fenómeno de doble imposición económica que no se justifica fácilmente.

Finalmente, señalar que, a pesar del cambio de posición del ISD en el sistema, dejando de ser un impuesto sobre el patrimonio (transmisiones patrimoniales) se trata de una figura cuyo objeto viene a ser, en última instancia, un patrimonio adquirido. En este orden de ideas su articulación con la imposición sobre el patrimonio podría ser revisada atendiendo al hecho de que ambos tributos están cedidos a las Comunidades Autónomas, para que éstas puedan optar por el gravamen regular y periódico que se deriva del IP o por el extraordinario a que da lugar el ISD, modulando sus preferencias por una u otra modalidad. No obstante lo anterior, las discrepancias que existen entre las opciones políticas relativas a la tributación a establecer por las Comunidades Autónomas, pueden provocar que en unos períodos se opte por una solución y en otros por la contraria, con el consiguiente efecto de sobreimposición en unos momentos y de desimposición en otros, por lo que no sería descartable una intervención del Estado, como titular de ambas figuras, para determinar los límites de las posibles opciones. ■

Madrid, Septiembre de 2003