

Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España

Francisco Adame Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario y miembro de la AEDAF

Resumen

La imposición patrimonial en España ha sido un tema conflictivo desde sus comienzos (en 1978 se empezó a gravar el patrimonio, y en 1988 las sucesiones y donaciones). Así, podemos encontrar dos tendencias en España en relación con la derogación o aplicación tanto del Impuesto sobre el Patrimonio como del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se podrán dividir entre quienes defienden la aplicación de ambos impuestos, basándose en razones de carácter social y de progresividad, entre otras, y quienes consideran que los mismos han de derogarse al no cumplir con esta labor.

La situación actual en España contempla dos impuestos patrimoniales, con potestad normativa por parte de las comunidades autónomas, dando lugar a una auténtica “guerra fiscal” entre ellas, al existir enormes diferencias entre la tributación soportada por los contribuyentes en unos territorios y otros. Corresponderá por tanto al legislador tomar una decisión acerca de la continuidad de estos, así como de su equiparación para todos los ciudadanos en el caso de mantener su vigencia en el tiempo.

Abstract

The property taxation in Spain has been a controversial issue since its inception (in 1978 started to be taxed the wealth, and in 1988 the inheritances and gifts). So, we can find two trends in Spain in relation to the repeal or the application of both the Wealth Tax and the Inheritance and Gifts Tax. They can be divided in those who defend the application of both taxes, basing in social elements or progressivity, among others, and whose consider these taxes must be repealed by not fulfilling this task.

The current situation in Spain includes two property taxes, with legislative power by the autonomous communities, which result in a real “tax war” between them, with huge differences between the taxation borne by the taxpayers in some territories and others. It will therefore correspond to the legislator to take a decision about the continuity of these, as well as their equalization for all citizens in the case of maintaining its validity over time.

Palabras Clave

Imposición patrimonial, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio.

Keywords

Property taxation, Inheritance and Gifts Tax, Wealth Tax.

Sumario

1. Introducción
2. Los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en la Unión Europea
3. Argumentos a favor y en contra de la imposición patrimonial
4. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto sobre el Patrimonio
5. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

1. Introducción

Constituye para mí un auténtico honor participar en esta obra conmemorativa del 50 Aniversario de la creación de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Me permitirá el lector que, dada la importancia de la efeméride que estamos celebrando este año dedique siquiera un par de líneas a poner de manifiesto lo orgulloso que me siento de pertenecer a la Asociación. En mi caso rápidamente me enganché a la Asociación, como creo que le ocurre a todo el que se acerca a ella, porque en el fondo siempre ha sido y seguirá siendo un lugar de encuentro con amigos que a la vez son grandísimos profesionales. He tenido la inmensa fortuna de compartir este tiempo con compañeros que son para mí un ejemplo y un modelo de vocación y dedicación profesional en un mundo tan complejo como el del asesoramiento fiscal. Y quiero aprovechar este momento para daros las gracias a todos por vuestra amistad y por lo mucho que me habéis enseñado durante estos años.

Cuando Helena Pujalte me llamó para invitarme a participar en esta obra me pidió que hiciera un recorrido por la evolución de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, introducidos respectivamente en nuestro sistema tributario en 1977 y 1987. Su encargo no ha podido ser más oportuno porque, si bien es cierto que desde hace ya tiempo se viene discutiendo mucho sobre los argumentos a favor y en contra de estos tributos, es justo en el momento de escribir estas líneas cuando se han iniciado en el seno de la Comisión de Expertos los trabajos para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, en cuyo desarrollo me ha tocado participar y en la que a buen seguro se debatirá sobre su futuro papel en el seno de nuestro sistema tributario.

El trabajo se va a estructurar en cuatro apartados. Comenzaré ofreciendo una breve panorámica de la situación de la imposición patrimonial en los países de la Unión Europea —algo que puede servirnos para situarnos sobre dónde estamos y hacia dónde debemos ir—, para ocuparme a continuación del estudio de los argumentos a favor y en contra de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones. Después, ya en la tercera parte del capítulo, analizaré cómo ha evolucionado el Impuesto sobre el Patrimonio desde su introducción en nuestro sistema tributario hasta nuestros días y las perspectivas de evolución futura del mismo. A tal efecto realizaré un rápido recorrido por las dos Leyes que lo han regulado hasta el momento, examinando si dicho tributo cumple los objetivos que se pretendían con su introducción. Particular atención voy a prestar a la cesión de competencias normativas que en relación con este impuesto se ha ido operando a las Comunidades Autónomas y las consecuencias que se han derivado del ejercicio de dichas competencias. En el cuarto y último apartado del trabajo realizaré el mismo diagnóstico en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, comentando en este caso aquellos aspectos que a mi juicio están más necesitados de reforma en estos momentos. En relación con este tributo hemos asistido igualmente a un proceso de cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas que nos ha llevado a un escenario en el que existen enormes diferencias entre la carga tributaria que soportan los contribuyentes en unos territorios y otros, diferencias que podrían ser incompatibles con la más elemental idea de la justicia tributaria¹.

No resulta exagerado afirmar que desde hace unos cuantos años asistimos en España a una auténtica “guerra fiscal” entre Comunidades Autónomas por reducir la carga fiscal, sobre todo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, en menor medida también en el Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo que respecta al primero de estos tributos, algunas Comunidades de régimen común en ejercicio de sus competencias normativas han eliminado prácticamente el gravamen que recae sobre las transmisiones *mortis causa* a favor de cónyuges y descendientes (Grupos I y II), así como el de las donaciones *inter vivos* a favor de los descendientes en línea recta. En efecto, a través de diversas

1. Como bien matiza VARONA ALABERN, J.E., —en su excelente trabajo “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2014—, estas diferencias no sólo se vinculan al *lugar* sino también al *tiempo*, de manera que una adquisición gratuita puede tributar en una misma Comunidad Autónoma de forma muy distinta según se efectúe en un momento o en otro. El hecho de que en una Comunidad Autónoma puedan producirse diversas modificaciones de la normativa en un período por ejemplo de diez años podría vulnerar a su juicio el principio de seguridad jurídica.

técnicas como el establecimiento de reducciones en la base imponible, coeficientes multiplicadores inferiores a la unidad o directamente bonificaciones en la cuota del impuesto que en algunos casos llegan hasta el 99,99%, algunas Comunidades Autónomas han suprimido prácticamente este impuesto en su territorio para esos dos Grupos. Esta situación no deja de ser paradójica y contrasta llamativamente con la naturaleza de este tributo que es, no olvidemos, de titularidad estatal, por lo que por muchas competencias normativas que se hayan cedido a las Comunidades Autónomas técnicamente sólo lo podría suprimir el Estado.

La doctrina que con más profundidad ha estudiado el tema ha llegado a la conclusión de que podría hablarse aquí de la existencia de competencia fiscal perniciosa o lesiva entre Comunidades Autónomas con el objetivo último de reducir la carga fiscal a los residentes y atraer contribuyentes hacia su territorio. Hay que tener en cuenta que la pérdida de recaudación por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es mínima si la comparamos con lo que puede ganar una Comunidad Autónoma en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (cuya recaudación está cedida teóricamente en un 50% y decimos teóricamente porque en la práctica este porcentaje no es exacto) por la domiciliación en su territorio de contribuyentes con elevadas rentas —que además suelen ser los titulares de grandes patrimonios— y que en la práctica suelen ser los más preocupados por el futuro coste fiscal de su sucesión².

2. Los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en la Unión Europea

Antes de entrar en el análisis de los argumentos a favor y en contra de estos tributos me ha parecido oportuno dedicar un epígrafe a ofrecer una rápida panorámica de la situación de la imposición patrimonial en la Unión Europea a fin de conocer en qué países se exigen actualmente impuestos sobre el patrimonio o riqueza neta individual (*wealth tax*) y sobre sucesiones y donaciones (*inheritance and gift tax*). Como bien se apunta en el Informe MIRRLEES, éste es el ámbito de la imposición en el que existen mayores diferencias en la práctica internacional. Así, hay países que han establecido impuestos directamente sobre la tenencia de la riqueza, otros que sólo gravan sus transferencias e incluso otros que no la gravan de ninguna forma³. De acuerdo con el encargo recibido no incluimos dentro de la expresión “imposición patrimonial” los tributos que gravan específicamente las transmisiones onerosas de bienes, por lo que no

2. Esta cuestión ha sido brillantemente estudiada por J. RAMOS PRIETO en la obra colectiva por él dirigida *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters Aranzadi, 2014. En el capítulo que lleva por título “La competencia fiscal en el ámbito interno. Planteamiento general” —véanse en particular sus páginas 654 y 682— afirma este autor que este uso *agresivo* de sus competencias normativas está provocando desigualdades que han acrecentado los problemas de deslocalización interna y de igualdad básica de trato fiscal en las distintas partes del territorio nacional, en varias de las cuales el impuesto ha quedado prácticamente suprimido. En su opinión estamos ante “un buen ejemplo de la reducción de los ingresos tributarios de las jurisdicciones anunciada por los modelos económicos de competencia fiscal (*race to the bottom*)”. Las desigualdades que ha provocado la aplicación del régimen jurídico de este tributo y los problemas de deslocalización interna y de falta de igualdad de trato fiscal son puestos de relieve también con extraordinario acierto en otro capítulo de esta obra firmado por MARRIBAS LEÓN y M.HERMOSÍN ÁLVAREZ, que lleva por título “Competencia fiscal desde la perspectiva interna en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, vid. pág. 780. En otro trabajo de este mismo Tratado que se titula “¿Es posible armonizar los subsistemas tributarios autonómico y local?”, concretamente en la pág. 946, J.M. LAGO MONTERO, con la claridad que le caracteriza afirma que, si bien es lugar común en la doctrina hacendística que la autonomía trae consigo competencia fiscal sana y legítima entre los entes que la detentan y que ello se traducirá en una mayor eficiencia en las decisiones públicas, la cruda realidad es que la competencia fiscal entre nuestras Comunidades Autónomas “dista mucho a menudo de ser legítima, tiene tufillos fraudulentos con frecuencia, y no se aprecia como contribuye, ni mucho ni poco, a la eficiencia de las decisiones”. Incluso hay autores como NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M.P., —*El Impuesto de Sucesiones: ¿Un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*, Dykinson, Madrid, 2009, pp. 338 y ss.—, que llegar a hablar de vulneración del principio de solidaridad entre Comunidades Autónomas como consecuencia de esta competencia fiscal.
3. Cfr. *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees* (Coord. J. Mirrlees), Editorial Universitaria Ramón Areces, 2001, p. 379.

va a ser objeto de tratamiento en este capítulo la situación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁴.

El Impuesto sobre el Patrimonio tal y como está concebido en España es prácticamente una figura residual en el ámbito de la Unión Europea. De acuerdo con la información que puede encontrarse en la completa base de datos *Taxes in Europe*, elaborada por la Comisión Europea, en la Unión Europea tan sólo existen impuestos sobre la riqueza neta en España, Francia y desde el 1 de enero de 2017 en Portugal⁵. Además, el *Impôt de solidarité sur la fortune* francés grava el patrimonio personal sólo cuando el valor del mismo exceda de 1.300.000€, siendo su tipo máximo de gravamen del 1,5% para patrimonios superiores a 10.000.000€. Por tanto su mínimo exento está muy por encima del que se viene aplicando en cualquier Comunidad Autónoma española y su tipo marginal máximo es algo menos de la mitad del que se aplica en España (en la Comunidad de Extremadura puede llegar hasta el 3,75%). Por lo que respecta a Portugal, el tributo creado se denomina *Adicional ao Imposto municipal sobre imóveis* y grava exclusivamente el patrimonio inmobiliario con un mínimo exento de 600.000 euros, siendo los tipos de gravamen del 0,7% o 1% (a partir de un millón de euros) para personas físicas y del 0,4% como tipo único para personas jurídicas. En cualquier caso, la tendencia que se advierte en los países de la Unión Europea en los últimos años ha sido la de suprimir los tributos que recaían sobre la riqueza neta individual. Comenzó suprimiéndolo en 1995 Dinamarca, después vinieron sucesivamente Alemania, Finlandia y finalmente Luxemburgo y Suecia que lo derogaron respectivamente en 2006 y 2007.

En cambio, los tributos sobre sucesiones y donaciones existen en la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea. Los países en los que actualmente no se exigen tributos de este tipo son Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Lituania, Malta, Portugal y Rumanía. Si efectuamos una comparación entre el nivel de carga fiscal que soportan los contribuyentes en los países en los que se aplican estos tributos se llega a la conclusión de que existen importantes diferencias entre ellos. Así, los tipos de gravamen son llamativamente bajos en países como Bulgaria, donde sólo se gravan las donaciones con tipos entre 0,7% y 5%). Tampoco son elevados los tipos que se aplican en Luxemburgo, pues los mismos oscilan entre el 5 y el 15%. En la mayoría de países de la Unión Europea, los tipos de gravamen de este tributo varían en función del grado de parentesco. Así ocurre en Alemania (con tipos entre el 7 y el 50%), Austria (donde el grado de parentesco da lugar a la aplicación de un recargo del 2 o 3,5%), Bélgica (donde la competencia para la fijación de los tipos corresponde a las regiones), Dinamarca (con tipos entre el 15 y el 36,25%), España (con tipos de gravamen que se elevan considerablemente para las sucesiones entre extraños y donde el tipo máximo previsto es del 34%), Finlandia (con tipos entre el 8% y el 36%), Francia (entre el 5% y el 60%), Grecia (entre el 1% y el 40%, tipo éste último aplicable a los sujetos incluidos en la Categoría C de extraños, así como a las donaciones de dinero), Irlanda (con un gravamen diferente en función del parentesco y un tipo que ha ido subiendo en los últimos años desde el 25% que se aplicó en el período 2009 a 2011, pasando por el 30% que estuvo en vigor entre 2011 y 2012 hasta llegar al 33% que es el tipo vigente desde 2012), Italia (con un mínimo exento de 1.000.000€ para cónyuges y descendientes y un gravamen diferente en función del parentesco y tipos que oscilan entre el 4% y el 8%), Reino

4. De la situación actual y perspectivas de futuro de este impuesto, que en realidad engloba tres figuras distintas, me ocupé extensamente en el trabajo "Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos jurídicos documentados: aspectos problemáticos de su régimen actual y propuestas de reforma", incluido en la obra dirigida por CUBERO TRUYO, A., *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 469-537. Allí ya advertía que estos tres tributos estaban configurados como decimonónicos y que su marco regulador presenta una enorme complejidad como consecuencia de la concurrencia de normas estatales y autonómicas derivadas de su configuración como impuestos cedidos, aparte de los problemas de litigiosidad derivados de la determinación del valor real a través de las comprobaciones de valores, concebidas como un procedimiento anquilosado, lento y conflictivo por naturaleza.

5. Hay otros dos tributos que gravan la riqueza neta en la Unión Europea, pero varían respecto a los exigidos en España y Francia. Me refiero al *Wealth Tax* vigente en Luxemburgo que es un tributo sobre la riqueza pero que no recae sobre el patrimonio de las personas físicas (éste último fue abolido en 2006) y el de Italia, donde se aplica el *Imposta sul valore degli immobili e delle attività finanziarie situati all'estero*, un impuesto que recae sobre los residentes en Italia que posean bienes en el extranjero con un tipo de gravamen del 0,76% sobre su valor.

Unido (con tipos que pueden llegar hasta el 40%), República Checa (donde se aplican tipos entre el 7% y el 40%, multiplicándose además la cuota final por el coeficiente 0,5) y finalmente Suecia (con tipos entre el 10% y el 30% pero está exento el cónyuge superviviente).

3. Argumentos a favor y en contra de la imposición patrimonial

Desde hace varios años asistimos en España a un fuerte debate sobre la conveniencia de mantener o suprimir los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones. A mi modo de ver, uno de los aspectos más importantes de la discusión es sin duda analizar cuáles son los argumentos que se defienden a favor o en contra de su mantenimiento. Dar argumentos significa razonar sobre la virtualidad del impuesto, sus ventajas e inconvenientes. Observamos que en la doctrina patria hay excesivo voluntarismo en las distintas argumentaciones y la impresión que da es que en los escasos trabajos existentes en la materia se parte de una idea preconcebida y en torno a ella se articula el discurso. En ocasiones ello se debe realmente a la poca consistencia de los argumentos, que en sí son muchos de ellos fundamentalmente ideológicos, y además incluso reversibles. Por eso, a efectos de simplificar, en este trabajo procederemos a agruparlos por temas. Nos parece que listar los argumentos a favor y en contra hace la argumentación lenta y que agrupándolos por temas agilizamos el discurso.

La polarización existente actualmente entre las posturas a favor o en contra de estos impuestos patrimoniales se puede decir que tiene una base ideológica aparente. Decimos aparente porque es difícil saber en el fondo cuántas Comunidades Autónomas que se oponen a la supresión de estos impuestos, y en particular el de Sucesiones y Donaciones, en el fondo lo que temen no es sino la pérdida en la recaudación consiguiente, y por lo tanto pudieran transigir si se le garantiza una alternativa sin coste político. Dicha base ideológica es lo que podríamos llamar el argumento social. Como derivaciones del mismo, brotan inmediatamente la progresividad y la igualdad.

Aunque no es fácil etiquetar, quizás estamos ante uno de los campos en los que se manifiesta el conflicto entre las dos corrientes políticas más en boga en la actualidad, la socialdemócrata y la liberal⁶. En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la posición que hemos llamado socialdemócrata puede tener su referente en la conocida tesis de Enrico CIMBALI, a saber, que este tributo es la forma de que toda la sociedad participe en las herencias, esto es, la manera que el Estado tiene de recoger su participación sucesoria en la formación de la propiedad individual. La última postura clasificable en esta corriente dentro de nuestra doctrina —si bien desde una aproximación más económica que jurídica—, es la de Laura DE PABLOS ESCOBAR, que ha escrito que “han sido razones de equidad, y particularmente de apoyo a la progresividad del sistema las que han servido de justificación para la existencia de este tipo de impuestos”, y estas razones, añade, “siguen plenamente vigentes en el siglo XXI”⁷. Señala esta autora que parece más general la creencia de que uno de los principales motivos de desigualdad es la transmisión por causa de muerte de la riqueza. Desde luego no es lo mismo gravar la riqueza que alguien consigue —en un sistema en el que se parte de cero o de algo ya gravado por un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones— que gravar la que alguien recibe de otro. Y la misma DE PABLOS trae a colación una amplia doctrina económica anglosajona favorable a la conservación del impuesto, que ha surgido como consecuencia de las opciones republicanas que eliminaron durante una década

6. Un buen resumen de estas tesis puede encontrarse en la completa obra de GARCÍA DE PABLOS, J.F., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

7. Cfr. DE PABLOS ESCOBAR, L., “La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales”, en *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001, p. 281.

la aplicación del impuesto. Así, G.W. GALE y J.B. SLEMMOD, estiman que el argumento de la equidad sigue plenamente vigente, y que se refuerza por la idea de que la riqueza se ha ido concentrando desde la década de los ochenta⁸.

Podemos citar varios autores como defensores de la posición que hemos denominado liberal, así CORONAS y SORIANO. Para J.M. CORONAS I GUINART, la teoría de la redistribución de la riqueza, que es una de las aplicaciones concretas de un mal entendido principio de solidaridad, es falsa y peligrosa⁹. Falsa, porque en la mayoría de los casos, en la creación del patrimonio del causante han contribuido materialmente y moralmente sus herederos. Y peligrosa, porque la finalidad primordial del Estado no es distribuir riqueza, sino crearla. La distribución de la riqueza se rige por el mecanismo económico de los precios y salarios, y si por este mecanismo no funciona correctamente se tiene que corregir, siendo el impuesto el peor de los medios para hacerlo, ya que su finalidad es obtener dinero para satisfacer las necesidades públicas indivisibles, de manera que el impuesto injustificado no distribuye riqueza, sino que la destruye¹⁰. Para este autor la teoría de CIMBALI no se puede admitir, ya que el derecho de sucesión es consecuencia obligada de la propiedad y de la libertad de la persona, y si la persona tiene derecho a disponer *inter vivos* también ha de tenerlo *mortis causa*. El Estado no puede interferir en sus derechos; las personas son antes que el Estado, complejo organizado de personas como instrumento al servicio de aquéllas¹¹. Y, a este respecto, en la Introducción de José Eugenio SORIANO al libro de Clemente CHECA GONZÁLEZ leemos: "Apareció, nada menos, que toda una teoría de la redistribución basada en la injusticia de permitir que se obtuvieran unos bienes sin haber realizado el esfuerzo para conseguirlos. Y prontamente también se añadió, con abierto designio ideológico, la tesis de que quienes heredaban, en definitiva, eran los individuos de la clase pudiente, los ricos, en habitual terminología castiza, a los que había que corregir, un poco al menos, mediante un cierto azote impositivo (...) El redentorismo social que subyacía en las explicaciones del Impuesto —compensatorio de la sociedad caciquil en que se vivía— era más fuerte que cualquier explicación técnica, económica o inclusive, social (...) Se confiaba en este Impuesto para conseguir que la Administración castigara la fortuna inmerecida de los demás y así se practicaba la virtud en nombre de todos, aunque poco cupiera del reparto a quienes suponían en la Hacienda Pública el colmo de la virtud ciudadana"¹².

Muchos liberales de hace dos siglos no veían con buenos ojos la imposición sobre la herencia. El caso más conocido y citado hoy es el de PROUDHON, que estima que nada cambia con la sustitución del vivo al difunto; pues ni un céntimo se añade al capital social por la muerte de uno y la herencia del otro. Tan sólo gana el César-Estado. En todo caso, queremos hacer notar que la corriente liberal, y por tanto contraria al mantenimiento del impuesto, juega con ventaja, porque manipula en su favor a la doctrina clásica tributaria que concebía al impuesto simplemente como mecanismo recaudatorio, sin que en el mismo pudiera verse ninguna finalidad externa —como la redistributiva— (las finalidades diversas de la puramente recaudatoria hoy se consideran perfectamente legítimas, y para referirse a las mismas se habla de tributos con fines extrafiscales). Así CORONAS cita a Luigi Vittorio BERLIRI, autor de *El Impuesto justo*, Madrid, IEF, 1986, y dice lo siguiente: "Reconociendo así que también el impuesto «político» en el sentido que acabamos de definirlo puede no ser injusto, es necesario empero, preguntarse si constituye el medio más oportuno y deseable para llevar a cabo una redistribución de riqueza, aunque ésta sea en hipótesis oportuna o necesaria por sí misma. Y parece que existen razones muy serias para concluir que más bien debe considerarse como el último medio al que recurrir, siempre temporalmente, y sólo cuando cualquier otro medio se haya agotado o resulte inutilizable."

8. Vid. GALE, G.W. y SLEMMOD, J.B., "Policy Watch. Death Watch for Estate Tax?", en *Journal of Economic Perspectives*, vol.15, n.1, Winter, 2001, pp. 205-218.

9. Véase CORONAS I GUINART, J.M., "La necesaria armonización de la imposición sobre las sucesiones", en *Quincena Fiscal*, núm. 14, 1998, p.42

10. En este sentido puede verse también la obra de L. ALONSO GONZÁLEZ, *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, p.29.

11. Vid. CORONAS I GUINART, J.M., "La necesaria armonización...", *op. cit.*, p.42. La misma crítica puede encontrarse en el trabajo de RECUERO ASTRAY, J.R., *El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1987, p.5.

12. Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Madrid, Pons-Idelco, 1996, p. 9.

Particular atención merecen los argumentos a favor de la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Estados Unidos. En dicho país, donde son cada vez más evidentes las desigualdades sociales, el argumento se ha relacionado con otro que podríamos catalogar de evitación de la fractura social. Desde el año 1999 se viene produciendo una acalorada discusión entre Demócratas y Republicanos sobre la supresión total del *Federal Estate Tax* (por cierto llamado erróneamente por el Presidente George W. Bush como el *Death Tax*) aunque sus tipos son muy reducidos y el mínimo exento es muy generoso (para 2017 está fijado en 5.490.000 dólares). El Presidente Clinton vetó la *Estate Tax Elimination Act* propuesta por los representantes republicanos, pero el debate se reabrió con el cambio de administración, para la que se convirtió en una prioridad esencial, y que consiguió un extraño compromiso de reducción progresiva hasta el año 2010, en el que desapareció y volvió a aparecer a un tipo medio único en el año 2011¹³. Actualmente —y dejando aparte los impuestos sucesorios en los estados de la unión que también lo contemplan concurrente con el federal—, hay un impuesto federal llamado *gif tax* en las transmisiones *inter vivos* (con un mínimo exento de 14.000 dólares en donaciones para cada hijo) y un *estate tax* en las transmisiones *mortis causa*.

Pues bien, aparte de la curiosidad que supone eliminar un impuesto sólo temporalmente —que en Europa haría pensar cuanto menos en quién está previsto que se muera en dichos años— lo más llamativo es que la contestación social a dicha Ley suspensiva del impuesto llegó de las capas sociales más altas. Un amplio número de grandes fortunas —entre los que se encuentran Ted Turner, George Soros, varios Rockefeller y Roosevelt, Ben Cohen, Annie Dillard y Bill Gates— firmaron un manifiesto a favor de la conservación del impuesto como instrumento válido de cohesión social. La situación podría cambiar en Estados Unidos tras la victoria en las últimas elecciones presidenciales de Donald Trump, porque entre sus promesas electorales figura la supresión de este impuesto. De hecho, el 3 de enero de 2017 el Congresista republicano Mac Thornberry presentó un Proyecto de Ley (registrado con el número H.R. 198) que lleva por título *Death Tax Repeal Act of 2017* y cuyo objetivo es la derogación del Subtítulo B del *Internal Revenue Code* de 1986 (26 U.S. Code Subtitle B), en el que se regulan los impuestos federales sobre sucesiones y donaciones (*estate, gift and generation-skipping taxes*). De conformidad con lo previsto en el apartado b) del artículo 2 de este Proyecto de Ley, estos impuestos dejarían de aplicarse a las transmisiones mortis causa o donaciones realizadas a partir de la fecha de la promulgación (*enactment*) de la Ley.

En directa relación con el argumento social se encuentra el de la progresividad. Responde a la idea de que la capacidad del IRPF para aportar progresividad al sistema es limitada, y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones podría jugar así un papel de complemento, porque puede hacer tributar a las ganancias de capital que no han sido gravadas durante la vida del contribuyente. De esta manera se consigue un incremento del gravamen que soportan las rentas de capital.

Tras la referencia a la progresividad como argumento de discusión, suelen añadirse otros argumentos en los que están muy imbricadas las opiniones personales de sus emisores. Así, en primer lugar, se alude a los principios constitucionales, señaladamente a la capacidad económica para justificar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero sus detractores inmediatamente se plantean cuál es la riqueza creada en la sucesión. Una aparente agresión al principio constitucional de capacidad económica, se dice, es la motivada por el abuso de presunciones que contiene la actual Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que pueden incidir en este principio constitucional de manera que se puede argumentar aceptablemente que en algunos casos puede gravarse una capacidad económica inexistente. En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio resulta bastante más discutible que el mismo grave realmente una capacidad económica. Como bien ha explicado GUERRA REGUERA, una capacidad económica adquiere la

13. El *Estate Tax Elimination Act* de G.W.BUSH fue el resultado de un extraño compromiso con los congresistas, y diseñó un proceso que terminó el 31 de diciembre del año 2010 con la eliminación completa del impuesto, y previamente unas reducciones de los tipos entre los años 2000 a 2009. El año 2010 fue el único en el que no hubo impuesto sucesorio, se volvió a instaurar en el año 2011 con un tipo del 55% y con un mínimo exento de 1 millón de dólares. Para una descripción más amplia, nos remitimos al informe del Joint Committee on Taxation, Description of "The Death Tax Elimination Act of 2000" (H.R. 8) (JCS-51-00) May 23, 2000.

condición de gravable cuando presenta como nota básica esencial la originalidad, es decir, que se constate como hecho inédito, novedoso, adicional o desconocido hasta la fecha. Así, mientras que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava las rentas obtenidas durante el período impositivo, es decir, rentas adicionales, inéditas hasta la fecha y lo mismo ocurre con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que también grava una renta adicional, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio no hay nada nuevo porque éste vuelve a gravar una y otra vez la misma renta no consumida o los bienes en que se ha invertido la misma¹⁴.

Otro de los argumentos en los que se ha centrado la discusión sobre la posible supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es su aparente complicación, así como los defectos de gestión; incluso se ha invocado expresamente una defectuosa gestión por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas. Hay que reconocer que sí parece ser algo problemática la gestión del impuesto. La misma además se complica por el alto nivel de ingeniería fiscal en defensa de los patrimonios más elevados que consigue evitar el impuesto. Realmente todos los impuestos se acompañan de estos fenómenos, y el ingenio humano siempre va por delante de la imaginación del legislador, entre otras cosas porque suele ser un ingenio más motivado. Junto a la invocación de los problemas de gestión se acompaña la referencia a la escasa recaudación que producen. Evidentemente, a su vez, el tema enlaza con su carácter redistributivo, —pues a menor recaudación, menos posibilidad de redistribuir socialmente—.

Por último, también es objeto de discusión entre los defensores y los detractores de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones la cuestión de sus efectos sobre la familia. Paradójicamente el argumento se ha utilizado tanto por los detractores de estos tributos como por aquellos que quieren conservarlos en el ordenamiento jurídico. Aún más, incluso los propios detractores del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, antes de la reforma del texto, decían que el impuesto era contrario a las familias —en particular que ponía en peligro la continuidad de las empresas familiares— y por lo tanto había que eliminarlo. Hay autores que vienen a decir que las empresas familiares están excesivamente protegidas —recordemos que la reducción por transmisión de empresas familiares puede llegar al 99%—, cuando se sostiene que las reducciones del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son tan amplias y poco más o menos son las culpables de que el impuesto no tenga sentido y haya que eliminarlo del ordenamiento. Este argumento prácticamente no tiene hoy defensores porque existe un consenso generalizado en toda la Unión Europea acerca de la conveniencia de mantener reducciones fiscales para la transmisión de empresas familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con el fin de garantizar la pervivencia de este tipo de empresas que tanto aportan en términos de empleo¹⁵.

La reducción por transmisión de empresas familiares existente en España tiene su fundamento, como ha tenido ocasión de poner de manifiesto nuestro Tribunal Supremo de forma reiterada en los últimos años, en el Derecho europeo. En efecto, desde las instituciones europeas se viene mostrando desde hace ya mucho tiempo una gran preocupación por

14. Cfr. GUERRA REGUERA, M., "Competencia fiscal en el Impuesto sobre el Patrimonio", en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters Aranzadi, 2014, pp. 716-717. En esta misma línea se pronuncia GARCÍA NOVOA, C., —"Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?", en *Bolsa*, diciembre 2007, p. 56—, quien habla de "capacidad contributiva adicional" que determinaría que "quien tiene patrimonio y obtiene renta dispone de una capacidad económica comparativamente mayor a la de quien sólo percibe renta, sobre todo si se trata de rentas de trabajo". Este planteamiento deriva, en su opinión "en la conclusión de que se debe penalizar fiscalmente al que tiene patrimonio, pues ello sería una vía adecuada para discriminar positivamente a las rentas del trabajo frente a las de capital". A su juicio, "si este fuese un motivo fundamental de la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio, la capacidad económica a tener en cuenta por el Impuesto tendría que ser acorde con la "potencialidad de los bienes para producir renta" - como dijo en Alemania el Bundesverfassungsgericht en Sentencia de 22 de junio de 1995 - y ello no es así en el Impuesto español, en el que se declaran sujetos todo tipo de bienes."

15. El Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario, conocido como *Informe Lagares* y publicado en Febrero de 2014, en su Propuesta núm. 56 abogaba por el mantenimiento de esta reducción con el fin de "garantizar la continuidad del negocio", véase su pág. 252. En todo caso, lo que sí me parece es que esta reducción debe estar regulada de manera que se excluya su aplicación en los casos de simples patrimonios improductivos dentro de una empresa.

preservar la continuidad de las empresas familiares y así se ha manifestado en multitud de documentos e informes, de los que en este momento y teniendo en cuenta su relevancia citaría tres. El primer documento que lo hizo fue la Recomendación de la Comisión Europea 94/1069/CE, de 7 de diciembre de 1994 sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas¹⁶. En él se instaba a los Estados a la adopción de medidas que minimicen los costes fiscales de la sucesión en el caso de las empresas familiares a fin de garantizar su pervivencia en el tiempo¹⁷. El segundo documento que me gustaría citar es la Resolución del Parlamento Europeo de 8 de septiembre de 2015, sobre las empresas familiares en Europa, que en la misma línea pide a los Estados que garanticen que sus sistemas fiscales apoyen la financiación mediante fondos propios de estas entidades, eliminando cualquier discriminación fiscal que pueda existir al respecto¹⁸. En tercer lugar, también ha insistido en la necesidad de establecer un régimen fiscal favorable a la transmisión de empresas familiares es el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo "La empresa familiar en Europa como fuente de un crecimiento renovado y mejores puestos de trabajo", de 17 de septiembre de 2015¹⁹.

16. Publicada en el DO, L 385, de 31 de diciembre de 1994, págs. 14 y ss. En su artículo 1 se invitaba a los Estados miembros a que adoptasen "las medidas más adecuadas a fin de completar su marco jurídico, fiscal y administrativo, con objeto de (...) garantizar el éxito de la transmisión familiar, evitando que los impuestos que gravan la sucesión y la donación pongan en peligro la supervivencia de la empresa", así como "alentar con medidas fiscales al empresario a transmitir su empresa mediante venta o a través de su compra por los asalariados, principalmente cuando no haya sucesor en la familia". Pero sin duda el precepto de mayor interés a los efectos de este trabajo lo dispuesto era su artículo 6, en el que bajo el título "Fiscalidad de la sucesión y donación", se disponía lo siguiente:

"Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes:

- a) reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro;
- b) ofrecer a los herederos la posibilidad de escalar o aplazar el pago de los derechos de donación o sucesión, siempre y cuando prosigan la actividad de la empresa, y conceder exenciones de intereses;
- c) velar por que en la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario."

17. Un repaso por los documentos europeos que hacen referencia a la introducción de medidas fiscales para garantizar la pervivencia de las empresas familiares puede encontrarse en mi obra *Beneficios fiscales para la transmisión de empresas familiares en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, Cizur Menor, 2014.

18. Esta Resolución puede localizarse en <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0290+0+DOC+XML+V0//ES>. En su apartado 19 se solicita a los Estados miembros "que simplifiquen los procedimientos administrativos y los sistemas fiscales, teniendo especialmente en cuenta los problemas específicos de las empresas familiares y las pequeñas y medianas empresas".

19. Publicado en el DO Serie C, de 15 de marzo de 2016. Este informe propone diversas medidas específicas, entre las que destacan:

- Elaborar una normativa sobre las empresas familiares, en la que se fije una definición de empresa familiar. A juicio del Comité consensuar una definición común en los países europeos posibilitaría la recogida de datos cuantitativos, lo que a su vez permitiría crear estadísticas sobre estas empresas, una vez agregados los datos.
- Incluir la categoría de empresa familiar en las estadísticas europeas (Eurostat) y que las oficinas nacionales de estadística recojan datos sobre las empresas familiares de manera eficaz.
- Mejorar la legislación sobre la transmisión intergeneracional de las empresas familiares, en particular desde una perspectiva fiscal, con vistas a reducir el grado de exposición de estas empresas a los problemas de liquidez.
- Examinar la cuestión de la planificación de las sucesiones y respaldar medidas que faciliten la transmisión de empresas, por ejemplo en el contexto del Derecho sucesorio o mediante incentivos fiscales que apoyen estas transmisiones.
- Crear exenciones fiscales sobre los beneficios reinvertidos y dar a estas empresas oportunidades de aumentar su capital sin conceder derechos de voto.
- Activar la cooperación a nivel de la UE con las organizaciones que representan a las empresas familiares, por ejemplo, en el marco de un grupo de expertos permanente.

4. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto sobre el Patrimonio

4.1. Antecedentes históricos y regulación actual

El Impuesto sobre el Patrimonio se introduce por primera vez en España mediante la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (BOE de 16 de noviembre), la misma que aprobó la primera amnistía fiscal y reguló el delito fiscal. Aunque esta Ley no tenía Exposición de Motivos o Preámbulo la propia denominación del tributo “Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas” y el artículo primero de dicha Ley ya anunciaban explícitamente su intención de crearlo con carácter excepcional y con una vigencia temporal transitoria. La introducción de este tributo vino avalada por el *Informe sobre el Sistema tributario español. Criterios para su reforma*, más conocido como Libro Blanco, donde se podía leer lo siguiente:

“El Impuesto sobre el Patrimonio Neto, por su general aceptación en —precisamente— aquellas realidades fiscales socialmente más avanzadas, constituye una figura a cuya implantación debe aspirar todo sistema impositivo que intente su aproximación al que hoy es estimado como ideal”.

Como puede advertirse, originalmente se presentaba este nuevo tributo como símbolo de país fiscalmente avanzado. Sin embargo, y según ha quedado ya expuesto, curiosamente hoy el mantenimiento de este tributo nos sitúa al margen de la tendencia seguida en los países de nuestro entorno.

Lo que comenzó siendo teóricamente un impuesto extraordinario terminaría convirtiéndose en una figura más del entonces incipiente sistema tributario español²⁰. Fue desarrollado por la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 (BOE de 17 de enero) y modificado parcialmente en 1988 como consecuencia de los efectos de la famosa Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad de la tributación conjunta obligatoria en el IRPF y que obligó a configurar tanto a dicho tributo como al Impuesto sobre el Patrimonio como tributos sobre los individuos y no sobre las unidades familiares. La confirmación de que se trataba de un tributo que había venido para quedarse en el sistema tributario vino con ocasión de la reforma tributaria operada en 1991, que aparte del IRPF también afectó al tributo que estamos analizando hasta el punto de que se aprobaría una nueva ley reguladora del mismo, la Ley 19/1991, de 6 de junio, que con escasas modificaciones y pese a los más de 25 años transcurridos desde su aprobación aún hoy sigue vigente como Ley básica del tributo.

En su configuración original el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio no tenía objetivos recaudatorios y prueba de ello fue el establecimiento en el artículo séptimo de la Ley 50/1977 de un mínimo exento elevado, concretamente 4.000.000 pesetas en el supuesto de obligación personal y 6.000.000 pesetas en caso de matrimonio. Además, por cada hijo menor de veinticinco años, con derecho a desgravación en el Impuesto General sobre la Renta, se reducían de la base imponible 500.000 pesetas. La tarifa tenía nueve tramos y los tipos oscilaban entre un 0,25% para bases hasta 25.000.000 pesetas y un 2,00% para bases liquidables a partir de 2.500 millones de pesetas.

La aprobación de la Ley 19/1991 supuso cambios importantes respecto al impuesto extraordinario original y así, se elevó el mínimo exento hasta situarlo inicialmente en 15.000.000 pesetas y el marginal máximo de la tarifa pasó del 2% al 2,5%, ya entonces más alto que los tipos vigentes en otros países europeos.

20. Como bien subraya GARCÍA NOVOA, C., —“Impuesto sobre el Patrimonio...”, *op. cit.*, p. 55— ni era un impuesto extraordinario, porque con él no se cubrían gastos extraordinarios, ni se devengaba en condiciones extraordinarias, salvo en el primer año de su aplicación en que la ley establecía obligatoriamente su devengo a 30 de septiembre, ni era excepcional, porque la eventual innovación que podría suponer en nuestro sistema tributario no tenía trascendencia jurídica alguna, ni tampoco podía calificarse como un impuesto transitorio porque al final el tributo introducido por la Ley 50/1977 estuvo vigente hasta el 1 de enero de 1992, fecha de entrada en vigor de la Ley 19/1991.

El siguiente hito temporal importante de la historia de esta figura en el que voy a detenerme es la aprobación de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, cuya principal novedad a los efectos que aquí interesa fue la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a este impuesto. Su artículo 13.Tres estableció la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran regular el mínimo exento y la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio. Y respecto a la tarifa se estableció que la misma debía tener una progresividad similar a la del Estado, siendo idéntica a la de éste último en cuanto a la cuantía del primer tramo de base liquidable y tipo marginal mínimo.

Estas competencias normativas se verían incrementadas con ocasión de la aprobación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que contenía el modelo aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 27 de julio de dicho año. En efecto, dicha Ley introdujo en su artículo 39 como novedad en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran regular la tarifa del mismo sin ningún condicionante, y, además, pudieran crear deducciones y bonificaciones en aquél. Esta situación se mantuvo sin variación alguna tras la aprobación de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, Ley que se aprobó para poner en funcionamiento el sistema de financiación aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 15 de julio de 2009.

Pero sin duda alguna el momento más crítico por el que ha pasado hasta el momento el Impuesto sobre el Patrimonio se produjo en 2008. En ese año tuvimos elecciones generales y los dos grandes partidos que concurrieron a las mismas llevaban en sus respectivos programas electorales la supresión de este tributo. En esta ocasión la promesa electoral se cumplió y además con una inusitada rapidez. Las elecciones se celebraron el 9 de marzo de dicho año y el 25 de diciembre se publicó en el BOE la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio. Las razones esgrimidas en su Exposición de Motivos para justificar la decisión de suprimir el tributo fueron breves pero contundentes. Reproducimos a continuación los tres párrafos de dicha Exposición en los que se intenta justificar la decisión tomada:

“La vigente Ley del impuesto, la Ley 19/1991, de 6 de junio, supuso la incorporación con carácter estable del Impuesto al sistema tributario, con un triple objetivo: efectuar una función de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; conseguir una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin embargo, desde el momento de su establecimiento, las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado.

En el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata. Dicha eliminación del gravamen se produce tanto para la obligación real como para la obligación personal de contribuir.”

Pero realmente no se derogó la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio porque la Ley 4/2008 lo que hizo fue dar nueva redacción al artículo 33 de la Ley 19/1991 introduciendo una bonificación general en la cuota íntegra del tributo del

100%²¹. Varias fueron las razones que motivaron que se optase por la fórmula de la bonificación en cuota del 100%. La primera y principal es porque si se hubiese derogado la Ley 19/1991 habría quedado vacante un importante espacio fiscal que rápidamente podría haber sido ocupado por las Comunidades Autónomas a través del establecimiento de impuestos propios sobre el patrimonio de las personas físicas²². Además, en segundo lugar, el establecimiento de una bonificación permitía no tener que modificar diversas normas y dejaba en vigor el resto de la Ley de este impuesto, a la que se remiten las normas reguladoras de otros tributos.

El Impuesto estuvo temporalmente suprimido —o como dice LAGO MONTERO en hibernación— durante los años 2008, 2009, 2010, pero en 2011 el legislador se arrepintió y a través de un mecanismo como es el Decreto-Ley aprobó su resurrección o descongelación mediante la supresión de la precitada bonificación en cuota del 100%²³. Veamos cuáles fueron las causas que justificaron este cambio de parecer. Esas causas debemos buscarlas en la exposición de motivos del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque ciertamente la misma parece redactada con las prisas propias de este vehículo normativo porque los argumentos no me parecen bien ordenados. En todo caso, la justificación de su aprobación gira básicamente en torno a tres argumentos. El primero de ellos es que España debía tomar necesariamente esta medida de manera inmediata a fin de garantizar la obtención de ingresos en 2011 y 2012 para poder cumplir los objetivos de estabilidad presupuestaria. Como se puede ver se trataba simple y llanamente del clásico argumento de necesidad recaudatoria al que tan acostumbrados nos tiene el legislador en los últimos años. En segundo lugar, la urgencia en la aprobación de esta norma derivaba de la necesidad de dejar tiempo suficiente a las Comunidades Autónomas para que pudieran ejercer, en caso de así desearlo, sus competencias normativas en el nuevo escenario de recuperación del impuesto. El tercer argumento invocado fue que la recuperación del tributo iba a producir efectos desde el 1 de enero de 2011 y ya estábamos en septiembre, por lo que era necesario recurrir al Decreto-ley para que los contribuyentes pudieran conocer con la mayor antelación posible. Poco más o menos que no quedaba otro remedio que aprobar un Decreto-ley. Y es que con estos tres argumentos se justificaría a juicio del legislador la extraordinaria y urgente necesidad exigida por el artículo 86 de nuestra Constitución para utilizar el Decreto-ley.

Como bien puso de relieve CAYÓN GALIARDO resultaba difícil que pudiera cuestionarse la constitucionalidad de la utilización del Decreto-ley dada la benevolente interpretación que el Tribunal Constitucional ha venido haciendo sobre su uso por el legislador en materia tributaria²⁴. En efecto, nuestro Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia (SSTC 6/1983, 182/1997, 137/2003, 108/2004 o 189/2005) viene permitiendo la posibilidad de regular mediante Decreto-ley cuestiones de naturaleza tributaria concurriendo esas circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad, siempre que no se afecte de modo esencial al deber de contribuir tal y como se encuentra configurado en nuestro sistema tributario alterando alguno de sus elementos esenciales. En este sentido, el Tribunal Constitucional concluyó en su Sentencia 189/2005, analizando la constitucionalidad del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de julio, que modificó el régimen tributario de los entonces llamados incrementos y disminuciones de patrimonio en

21. Muy crítico se mostró con esta supresión SIMÓN ACOSTA, E., —“Requiem por el Impuesto sobre el Patrimonio”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 759, 2008, parte Tribuna—, quien admite que va contra corriente cuando defiende la existencia de un Impuesto sobre el Patrimonio general y moderado que sirva de complemento al IRPF y excluya, por supuesto, los patrimonios pequeños. En su trabajo “Imposición patrimonial, viviendas y otros problemas”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 739, 2007, parte Tribuna, este autor confiesa que el argumento que lo convenció para defender la existencia de este impuesto, pero no tal y como está concebido sino técnica y jurídicamente bien construido y con tipos de gravamen moderados (lo que para él significa que se pueda soportar con la renta que potencialmente generan los bienes poseídos), fue una razón de justicia: dos personas con la misma renta pero con distinto patrimonio tienen diferente capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

22. Así lo apuntamos ya en ADAME MARTÍNEZ, F.D., “Política fiscal y lucha contra la crisis económica: análisis de las medidas fiscales adoptadas por el Estado y por las Comunidades Autónomas y perspectivas de futuro”, en *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2012, pp. 13 y ss.

23. Véase el trabajo de LAGO MONTERO, J.M., “¿Es posible armonizar los subsistemas...?”, *op. cit.*, p. 950.

24. Vid. CAYÓN GALIARDO, A., “La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 95, 2011, p. 17.

el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que si la modificación mediante Decreto-Ley afecta a dicho tributo que “constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario, se ha alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que, conforme a la doctrina de este Tribunal está prohibida por el artículo 86.1 de la Constitución”.

Desde esta perspectiva me queda la duda —y comparto la opinión al respecto de GUERRA REGUERA— de que con la reactivación del Impuesto sobre el Patrimonio no se haya podido producir una alteración de cierto calado en la configuración del deber de contribuir²⁵. Aun admitiendo que el Impuesto sobre el Patrimonio no afecta a la generalidad de los contribuyentes, pues resulta evidente que no es un tributo de los importantes en nuestro sistema tributario, no se puede negar que el Impuesto sobre el Patrimonio puede afectar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si resultase de aplicación la previsión contenida en el artículo 31 de la Ley 19/1991, conforme al cual la suma de las cuotas íntegras del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no podrá superar el 60% de la base imponible del Impuesto sobre la Renta. Si ello ocurriera, se reduciría la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%. Por todo ello se puede concluir que en base a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional antes reproducida no parece que el Decreto-ley fuera el cauce normativo idóneo.

A partir de 2013 anualmente se ha ido prorrogando la supresión de la precitada bonificación del 100%, por lo que el impuesto está actualmente vigente. Para 2017 curiosamente dicha prórroga se operó de nuevo mediante un Decreto-ley, con concretamente a través del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, según se dice en su Exposición de Motivos, en aras de contribuir a mantener la consolidación de las finanzas públicas, fundamentalmente, de las Comunidades Autónomas.

4.2. El uso de competencias normativas por las Comunidades Autónomas

De conformidad con lo previsto en el artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, las Comunidades Autónomas podrán modificar el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio. Y respecto de éstas últimas se añade en su apartado 2 que serán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto, no podrán suponer una modificación de las mismas y se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

La situación en la que nos encontramos es que, como consecuencia del ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas en este tributo, la carga fiscal que soportan los contribuyentes españoles varía radicalmente en función de la Comunidad Autónoma en la que residen. Así, hay una Comunidad Autónoma en la que no se paga absolutamente nada como consecuencia de la existencia de una bonificación del 100% en la cuota del impuesto, como es el caso de Madrid, otra en la que se aplica una bonificación del 50%, como es La Rioja, mientras que en las demás sí se tributa y la situación es muy diversa y además en varias de ellas en los últimos años el mínimo exento ha bajado y la tarifa ha subido. El ejemplo de Madrid fue inicialmente seguido por las Comunidades de Valencia y Baleares, pero como consecuencia de la caída de ingresos por la crisis tuvieron que dar marcha atrás y de nuevo están exigiendo el impuesto.

25. Véase el magnífico trabajo de GUERRA REGUERA, M., “Reflexiones sobre el mantenimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas”, en VARIOS AUTORES (Dir. A. CUBERO TRUYO), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 465-466.

La Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece una tarifa que se aplica por defecto salvo que la Comunidad Autónoma apruebe otra. Como antes he indicado varias Comunidades Autónomas han optado en ejercicio de sus competencias normativas por regular una tarifa propia más elevada que la prevista por defecto. Esto es lo que ha ocurrido por ejemplo en Andalucía, Asturias, Baleares, Cataluña, Galicia, Extremadura Murcia o Valencia. En el caso de Extremadura el tipo máximo del tributo se sitúa en el 3,75% para quien tenga la suerte de tener una base liquidable superior a 10.695.996,06€. Le siguen en el ranking la Comunidad de Baleares con un tipo máximo del 3,45%, Valencia con un marginal máximo del 3,12%, Andalucía y Galicia, con un tipo del 3,03%, Asturias y Murcia con un tipo máximo del 3% y Cataluña con un tipo del 2,75%, siempre para patrimonios con base liquidable por encima de la cifra anterior.

También ha sido frecuente el uso de sus competencias normativas por las Comunidades Autónomas para modificar el mínimo exento del impuesto. Desde la aprobación del Real Decreto-ley 13/2011 el mínimo exento que se aplica por defecto es de 700.000 euros, pero hay Comunidades Autónomas en donde se aplica una cantidad inferior en concepto de mínimo exento inferior como es el caso de Aragón (400.000 euros a partir de 31 de diciembre de 2016), Cataluña y Extremadura (500.000 euros) y Comunidad Valenciana (600.000 euros). Por otra parte, en varias Comunidades Autónomas se regulan mínimos exentos especiales en el sentido de más elevados para personas discapacitadas.

Otras cuatro Comunidades Autónomas, concretamente Aragón, Asturias, Canarias, Castilla y León y Cataluña, han optado por establecer bonificaciones o exenciones para la cuota que corresponda a bienes y derechos de contenido económico integrados en un patrimonio protegido.

Como puede advertirse, la atribución en este impuesto de amplias competencias normativas ha generado en la práctica una importante competencia fiscal no demasiado legítima entre Comunidades Autónomas y, sobre todo, y lo que es más preocupante diferencias de gravamen tan elevadas que impiden la existencia de una mínima equidad horizontal. Además de ello, esta situación como inmediatamente comentaremos puede no ser compatible con algunos principios enunciados en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

4.3. Perspectivas de evolución del impuesto en el futuro

Tras este breve recorrido por la historia del Impuesto sobre el Patrimonio, y después de analizar el uso que han hecho las Comunidades Autónomas de sus competencias normativas, me voy a detener finalmente a reflexionar acerca de cómo puede evolucionar en el futuro este tributo. El punto de partida para predecir el futuro de este tributo debe ser el examen de si esta figura cumple hoy día las funciones que estaba llamado a cumplir según la exposición de motivos de la Ley 19/1991.

El carácter básicamente censal y de control y complemento del IRPF que estaba llamado a desempeñar el Impuesto sobre el Patrimonio se confirmó en la exposición de motivos de la precitada Ley 19/1991. Pero, ¿tiene sentido hoy día mantener el Impuesto sobre el Patrimonio por su función de apoyo censal al IRPF? En 1977 cuando se introdujo este tributo pudo tener sentido la formación de un censo sobre el patrimonio de los residentes en España ya que los mecanismos de control de la Administración tributaria no estaban desarrollados, pero hoy día la información que puede aportar el Impuesto sobre el Patrimonio no es completa y además la misma puede obtenerse por otras vías por parte de las Administraciones tributarias, que como es sabido están dotadas de completísimas bases de datos informáticas y de potentes herramientas para la obtención de información y sobre todo para el cruce de datos y el tratamiento de la misma. Y, de todas maneras, la función censal en todo caso

podría justificar la declaración, pero nunca el cobro de una cuota que puede llegar en el momento actual hasta el 3,75%²⁶.

Las otras dos funciones que debía cumplir el Impuesto sobre el Patrimonio eran, según se advertía en su Exposición de motivos, “la consecución de una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Pues bien, tampoco se puede afirmar que haya cumplido estas funciones. En efecto, este tributo no resulta adecuado para conseguir una mejor distribución de la riqueza ya que recae sobre la titularidad de patrimonios que ya han sido gravados por otros tributos (así ocurre por ejemplo con la propiedad inmobiliaria, cuya tenencia está ya gravada en España por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles). Se trata de un impuesto que penaliza el ahorro²⁷ y discrimina entre tipos de ahorro, porque como bien se ha explicado los gravámenes efectivos difieren en función de la forma en que se plasme ese ahorro²⁸. Por otra parte, resulta evidente que se trata de un tributo que no es capaz de someter a tributación a las grandes fortunas, que utilizan determinados instrumentos o regímenes que permiten la elusión del mismo, de manera que en la práctica los que terminan pagándolo son los contribuyentes con patrimonios medios y que además tienen la desdicha de residir en alguna de las Comunidades Autónomas que mantiene este gravamen. Llama poderosamente la atención que el propio legislador ha llegado a reconocer esta circunstancia cuando en la exposición de motivos del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de diciembre, que resucitó este tributo le reprochaba precisamente el “haber disminuido su capacidad redistributiva al gravar principalmente patrimonios medios”.

Otro dato importante a tener en cuenta a la hora de hacer proyecciones de futuro es la recaudación que actualmente se obtiene con este tributo y la evolución de la misma en los últimos años. Como puede comprobarse con sólo echar un vistazo al Cuadro 1 que se incluye a continuación, la recaudación aportada por este tributo tiene escasa relevancia. En el último ejercicio del que se disponen de datos, concretamente 2014 —son además datos que acaban de publicarse por el Ministerio de Hacienda y Función Pública en enero de 2017—, la recaudación ascendió a 972,75 millones de euros y se distribuyó por Comunidades Autónomas en la forma que puede verse a continuación:

26. A este respecto señalaba GUERRA REGUERA, M., —en “Reflexiones sobre el mantenimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio...”, *op. cit.*, p. 433—, que “no tenemos nada que objetar al hecho de que los ciudadanos elaboren anualmente un catálogo de sus bienes para ponerlo en conocimiento de la Administración, pero nos oponemos a que sobre la base de la posible ventaja que esta opción pueda suponer, se cobre un 2 o un 2,5 por ciento de su valor. Eso, como reza el clásico, es aprovechar que el Pisuerga pasa por Valladolid”.

27. En el Informe MIRRLEES —vid. “Diseño de un sistema tributario...”, *op. cit.*, p. 319—, se insiste en la idea de que este impuesto discrimina a los ahorradores frente a los consumidores cuando se afirma: “Podría parecer que gravar el ahorro es una forma efectiva de redistribuir; después de todo, ¿No es más rica por definición la gente con muchos ahorros? Sin embargo, alguien con ahorros no está necesariamente en mejor situación durante su vida que otra persona sin ahorros. Los dos podrían ganar y gastar cantidades similares a lo largo de sus vidas, pero en momentos diferentes. Uno gana su dinero cuando es joven y lo ahorra para gastarlo cuando es viejo, mientras que para el otro los momentos de gastar y ganar están muy próximos. Podemos gravar los recursos totales de las personas aplicando el impuesto cuando obtienen el dinero (gravando la renta) o cuando lo usan finalmente para el consumo (gravando el gasto). Podemos gravar más a los ricos haciendo más progresiva la tarifa de tipos de gravamen aplicada a los ingresos o al gasto. Si, dado lo que ya sabemos a partir de su renta o gasto reales, las decisiones de ahorro no nos dicen nada más acerca de su capacidad subyacente de generar ingresos, precisamente acerca de sus preferencias por consumir mañana en lugar de hoy, entonces gravar el ahorro no puede ayudarnos a incidir sobre las personas de mayor capacidad mejor que gravando la renta o el gasto”.

28. Vid. VARIOS AUTORES, *Propuestas para la reforma de los Impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, pp. 43-44. A juicio de sus autores es precisamente “el coste de ineficiencia generado por esta discriminación la razón por la que la mayor parte de los participantes consideraba que los presuntos beneficios derivados de esta imposición no compensaban sus costes”.

Cuadro 1. Recaudación Impuesto sobre el Patrimonio

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Andalucía	164,00	4,10	1,10	1,10	78,30	95,30	86,54
Aragón	75,40	0,50	1,90	1,10	27,80	28,20	28,87
Asturias	43,10	0,50	1,90	0,70	18,00	22,80	16,56
Baleares	59,80	0,80	6,80	1,80	-4,20	44,60	47,28
Canarias	47,3	0,60	1,50	0,10	22,50	38,90	28,79
Cantabria	42,90	1,10	3,40	-0,40	15,30	18,00	16,58
Castilla -La Mancha	42,70	0,80	1,50	0,40	17,60	18,50	15,90
Castilla y León	83,50	0,60	-0,10	-0,50	30,00	44,10	34,92
Cataluña	536,40	2,80	12,20	10,80	301,70	558,50	427,83
Comunidad Valenciana	216,10	1,50	3,50	0,40	3,30	118,50	111,71
Extremadura	11,20	0,10	0,00	0,00	3,40	4,70	4,23
Galicia	81,60	0,30	0,70	0,60	43,40	89,80	67,68
Madrid	642,00	17,20	63,60	25,00	14,90	30,30	0,88
Murcia	41,70	0,60	0,80	2,40	20,30	25,50	23,75
Navarra	66,30	3,20	0,00	0,00	39,00	51,20	47,57
País Vasco	181,30	49,60	0,00	0,00	115,50	138,10	
Rioja (La)	25,00	0,10	0,20	0,20	12,50	13,90	13,66
TOTAL CC.AA.	2.360,30	84,40	99,00	43,70	759,30	1.340,90	972,75

Fuente: Recaudación y estadísticas del sistema tributario español, Dirección General de Tributos, Subdirección General de Política Tributaria.

Ya hemos dicho que resulta difícil mantener un impuesto en el que no concurre una capacidad económica adicional, original, porque además esta situación a la larga termina produciendo un efecto que podríamos calificar de confiscatorio²⁹. Y lo decimos porque si el patrimonio no genera una rentabilidad positiva, lo cual es muy frecuente en los tiempos que corren, el contribuyente tendría que utilizar su propio patrimonio para pagar el impuesto. Y si no fuera así y el patrimonio le generase algún tipo de rentabilidad como consecuencia de la aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio, quedaría en mejor posición el contribuyente que no tuviese patrimonio pero ingrese rentas por un importe equivalente, ya que a éste le quedaría más renta disponible que al titular del patrimonio gravado³⁰.

Por todas estas razones en la doctrina ciertamente resulta difícil encontrar autores que se posicionen a favor del mantenimiento de este tributo³¹. Y si acudimos al Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, publicado en febrero de 2014 y que antes ya ha sido citado, vemos que allí se propone también sin ambages la eliminación definitiva de este impuesto, en base entre otros a los siguientes argumentos: primero, que esa es la tendencia que se aprecia en otros países desarrollados; segundo, por sus efectos negativos sobre el ahorro (llegándose a afirmar, y con razón, que su cuota en ocasiones excede con mucho los rendimientos habituales obtenidos con los activos que se incluyen en su ámbito); tercero, por sus reducidas recaudaciones; y cuarto, por el hecho de que las posibilidades de planificación fiscal internacional para los patrimonios realmente elevados desvirtúan totalmente su posible contribución a la equidad del sistema tributario³².

29. Sobre el posible alcance confiscatorio se añade en la completísima obra de VARIOS AUTORES, *Propuestas para la reforma de los Impuestos sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, pp. 41-42: "Los tipos marginales máximo del IP español (2,5% a nivel estatal o 3,75% en Extremadura) podían ser razonables cuando se estableció en 1977, ya que los tipos de interés e inflación al final de la década y comienzo de los 80 superaban el 20%, llegando incluso al 25%. Sin embargo, en el momento actual (...) con tipos de interés por debajo del 1% e inflaciones negativas o casi inexistentes, tipos marginales del 2,5% o el 3,75% pueden ser confiscatorios". De una especie de confiscación a plazos habla GUERRA REGUERA, M., —en "Reflexiones sobre el mantenimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio...", *op. cit.*, p. 439—, cuando explica que con un tipo de un 2,5% en 40 años la confiscación de un patrimonio de un millón de euros será absoluta; con este mismo argumento en 30 años la confiscación será del 75%, en 20 años del 50% y así sucesivamente. Sobre los graves riesgos que plantea este tributo desde la perspectiva del principio de no confiscatoriedad añade GARCÍA NOVOA, C., —en "Impuesto sobre el Patrimonio...", *op. cit.*, p. 57—, que si "tenemos en cuenta que el efecto confiscatorio se ve más sencillamente configurado tomando en cuenta conjuntamente la renta y el patrimonio, el peligro de confiscación no lo disipa el límite del 60 % sobre la parte general de la base imponible del IRPF, previsto en el artículo 31, 1 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, sobre la agregación de las cuotas de IRPF (en la porción que corresponde a esa parte general de la base imponible) e Impuesto sobre el Patrimonio; sobre todo por el efecto del "impuesto mínimo" del 20 % de la cuota íntegra inicialmente calculada". En su opinión, este límite, por el contrario, "ha incentivado la planificación fiscal en la composición de los patrimonios para conseguir las reducciones previstas en la norma por parte de contribuyentes con posibilidades de obtener asesoramiento técnico". Además, concluye, "el límite del 60 % es más bajo que el de 50 % que propugnó en Alemania la sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de junio de 1995, o para Francia la técnica del escudo fiscal."

30. Vid. GUERRA REGUERA, M., "Competencia fiscal en el...", *op. cit.*, p. 718. Sobre el posible alcance confiscatorio se añade en la completísima obra de VARIOS AUTORES, *Propuestas para la reforma de los Impuestos sobre Patrimonio...*, *op. cit.*, pp. 41-42: "Los tipos marginales máximo del IP español (2,5% a nivel estatal o 3,75% en Extremadura) podían ser razonables cuando se estableció en 1977, ya que los tipos de interés e inflación al final de la década y comienzo de los 80 superaban el 20%, llegando incluso al 25%. Sin embargo, en el momento actual (...) con tipos de interés por debajo del 1% e inflaciones negativas o casi inexistentes, tipos marginales del 2,5% o el 3,75% pueden ser confiscatorios."

31. En todo caso como bien ha puesto de relieve LAGO MONTERO, J.M., —"¿Es posible armonizar los subsistemas...", *op. cit.*, p. 950, aunque el legislador no tiene una idea clara sobre qué hacer con este tributo, el mismo sí tendría sentido "con un mínimo exento alto y exención parcial para la vivienda habitual y además "ha de imponerse una medida armonizadora estatal, de aplicación obligatoria en todo el territorio nacional, una ley armonizadora del mínimo de sujeción efectiva a este tributo", aparte de que habría que "intentar ser más ponderado a la hora de aprobar exenciones y bonificaciones" porque de lo contrario "el impuesto figurará en breve como impuesto en el reino de taifas autonómico".

32. VARIOS AUTORES, *Informe Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, Madrid, 2014, pp. 10 y 239-240. La Propuesta núm. 54 de este Informe dice literalmente: "Debería suprimirse formal y definitivamente el Impuesto sobre el Patrimonio, estableciéndose las previsiones legales oportunas para que tampoco pueda ser establecido como impuesto propio por las Comunidades Autónomas."

5. Diagnóstico sobre la evolución y situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

5.1. Antecedentes y regulación actual

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue introducido en España con efectos desde el 1 de enero de 1988 por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Su disposición final segunda dispuso que hasta tanto no se aprobase el Reglamento del impuesto seguiría en vigor el Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 15 de enero de 1959. Dada la antigüedad de esta norma y su falta de adaptación a la nueva figura creada fue necesario, hasta tanto se redactaba el Reglamento del impuesto, aprobar normas provisionales para la regulación de ciertos aspectos del tributo, sobre todo las cuestiones de gestión y liquidación, que por su novedad requerían de una normativa específica. Esas normas se incluyeron en el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril. Resulta desde luego llamativo que tuvieran que transcurrir casi cuatro años desde la entrada en vigor de la Ley 29/1987 para que se aprobase el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones adaptado a dicha Ley. En efecto dicho Reglamento se aprobó mediante el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Con anterioridad a la aprobación de la Ley 29/1987 ya hubo un intento de introducir el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en nuestro sistema tributario, concretamente en la legislatura constituyente. Me refiero al Proyecto de Ley sobre las Sucesiones y Donaciones, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 11 de enero de 1978, que finalmente no sería aprobado³³. El Impuesto contenido en este Proyecto de Ley presentaba algunas diferencias respecto al finalmente aprobado casi diez años más tarde. La exposición de motivos de este Proyecto de Ley insistía en la finalidad marcadamente social del tributo, su contribución a la redistribución de la riqueza, el refuerzo de la justicia del gravamen respecto al anterior Impuesto General sobre las Sucesiones y a la consecución de una armonía con los demás tributos que integran la imposición directa. Frente a la vigente Ley que contemplaba en su redacción original una tarifa con quince tramos, un tipo marginal máximo del 34% y coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco y el patrimonio preexistente (introducido como factor de progresividad del tributo con un máximo de 2,4), el tributo previsto en ese primer Proyecto de Ley, que como digo no se llegó a aprobar, tenía una tarifa con once tramos y el tipo marginal máximo variaba en función de la pertenencia del sujeto pasivo a los Grupos I, II, III o IV, estableciéndose en este último caso un tipo marginal máximo que podía llegar hasta el 50%. La cuota resultante de la aplicación de dicha tarifa se corregía mediante la utilización de coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente que oscilaban entre el 1 y el 1,60³⁴. Por otra parte, mientras que la Ley 29/1987 tenía cuarenta artículos, el Proyecto de Ley de enero de 1978 tenía exactamente la mitad de artículos.

Pero volviendo a la Ley 29/1987 hay un dato que llama mucho la atención: ha transcurrido ya la friolera de casi treinta años desde su aprobación y a diferencia de lo que ocurre con todos los demás tributos importantes del sistema

33. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, núm. 46, pp. 777 y ss. En este mismo número del Boletín se publicaron el Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

34. Era la primera vez que en Derecho español se tenía en cuenta el patrimonio preexistente para la determinación de la cuota, lo cual suponía a juicio del Diputado Sr. Rodríguez-Miranda Gómez reforzar no sólo la progresividad de esta figura, sino la progresividad de todo el sistema en su conjunto. A su juicio una de las principales novedades a destacar de este Proyecto de Ley tenía que ver con la tarifa del tributo, que venía a refundir las siete tarifas existentes hasta la fecha más la complementaria. Pero la tarifa del impuesto que se establecía en este Proyecto de Ley no contentó a todos los grupos pues con ocasión del debate de los Proyectos de Ley de la reforma fiscal en el Congreso de los Diputados, el representante del Partido Comunista en la Comisión de Hacienda Sr. Tamames Gómez, llegó a manifestar que debía "haber una mayor progresividad para las líneas no troncales de sucesiones, que son rentas absolutamente no ganadas ni siquiera en relación con una generación inmediata y próxima en todos los aspectos". Véase el *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Hacienda* (presidida por D. Luis Solana Madariaga), de 9 de febrero de 1978, pp. 482-483 y 492.

tributario español el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se ha reformado hasta la fecha en profundidad³⁵. De ahí que se pueda destacar como primera conclusión que se constata una falta grave de actualización de la normativa reguladora de este tributo, que además resulta especialmente preocupante en diversos aspectos concretos que vamos a poner de relieve con la brevedad que exige un trabajo de estas características³⁶. La situación es tan esperpéntica que algunos artículos del actual Reglamento del impuesto no son compatibles con lo dispuesto en su Ley reguladora, como consecuencia de las puntuales modificaciones que se han operado en ésta e incluso otros, concretamente los artículos 38 y 54.8 de dicho Reglamento, han sido anulados respectivamente por Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 y 30 de enero de 2012.

Uno de los aspectos de la regulación del impuesto que más se ve afectado por el tiempo transcurrido sin que se haya reformado el tributo es el incremento desmesurado de las bases imponibles desde 1987 hasta hoy y la falta de una correlativa reducción de la escala impositiva del tributo. Desde este punto de vista la regulación del tributo es obsoleta porque mientras que la renta per cápita se ha multiplicado por tres en los últimos treinta años, las bases imponibles y tarifas del impuesto son las mismas.

Junto a lo anterior, y en lo que respecta a la tarifa del impuesto, la misma resulta a todas luces excesiva, sobre todo en los tramos superiores de la tarifa. Y si el que hereda es un pariente que pertenece a los grupos III o IV, como consecuencia de la aplicación de los coeficientes multiplicadores el tributo se eleva de forma exponencial. En estos casos el tipo de gravamen efectivo puede ser superior al 60% o incluso al 70%, lo cual sin duda sería claramente confiscatorio³⁷.

Otro aspecto que también está necesitado de una urgente reforma es el importe de las reducciones por parentesco previstas para las transmisiones *mortis causa* en el artículo 20.2, a) de la Ley 29/1987³⁸. Estas reducciones se aplican sobre la base imponible para calcular la base liquidable y son más elevadas cuanto mayor es el parentesco del

35. A este respecto, pone de relieve con acierto RAMOS PRIETO, J., "La tributación de las sucesiones mortis causa en España: una visión general desde la perspectiva del Derecho interno y del Derecho de la Unión Europea", en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO), *Derecho y Fiscalidad de las Sucesiones Mortis Causa en España: una Perspectiva Multidisciplinar*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 352-253—, que "ese período supone casi una eternidad en un sector tan extremadamente mutable como el Derecho tributario", aparte de que ello "provoca que el marco normativo básico del ISD no refleje adecuadamente la evolución de la familia y las relaciones interpersonales".

36. Para un diagnóstico de la situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones resulta imprescindible la consulta del trabajo de SANZ GÓMEZ, R.J., "Análisis técnico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La necesidad de reformarlo para preservarlo", en CUBERO TRUYO, A., A. CUBERO TRUYO, *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp.331-409.

37. Para VARONA ALABERN, J.E., "Razones constitucionales para la rehabilitación...", *op. cit.*, en los supuestos en los que entre parientes menos próximos o entre extraños se deba abonar una cantidad varias veces superior a la pagada cuando la operación tenga lugar entre familiares muy próximos, "la referida diferencia es claramente desproporcionada y no supera el cuarto criterio del razonamiento observado por nuestro Tribunal Constitucional, porque la protección a la familia puede justificar una mitigación de la carga tributaria pero no hasta el extremo de ignorar la riqueza sobre la cual el impuesto se proyecta en el caso de parentesco y de imponer un intenso gravamen cuando tal relación familiar es menos intensa o no existe¹⁹. En estos casos —que son bastantes— la ley autonómica debería reputarse inconstitucional por infringir el principio de igualdad ex art. 31.1 de la Constitución". Ese cuarto escalón integra el principio de proporcionalidad y exige analizar si las diferencias entre unas y otras cargas tributarias son de tal magnitud que no encuentren suficiente justificación, como explica este autor, ni en el principio de autonomía ni en los elementos diferenciales entre unas y otras Comunidades Autónomas.

38. Este favorable tratamiento fiscal para los parientes más cercanos ha venido estando presente en la regulación de la imposición sobre sucesiones en muchos países de la OCDE. Esta cuestión fue estudiada detenidamente por BARBERÁN LAHUERTA, M.A., en su libro *La imposición sobre las herencias. Situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Comares, Granada, 2005, pp. 53-54 y 58.

beneficiario con el difunto³⁹. Me parece especialmente desfasada la reducción prevista para los hijos integrados en el Grupo I (menores de veintiún años), para los que se contempla una reducción de 15.956,87 euros, cantidad que no se ha actualizado prácticamente desde el 1 de enero de 1996, cuando por obra del Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, se fijó una reducción de 2.556.000 pesetas⁴⁰.

Tampoco tiene mucho sentido, teniendo en cuenta la realidad social actual en la que los hijos permanecen en el hogar familiar hasta los treinta o treinta y cinco años o incluso más en algunos casos, que en el Grupo I que es el que lógicamente disfruta de mayores reducciones, sólo se incluyan a los descendientes y adoptados menores de veintiún años. Esta situación debería corregirse si queremos que el impuesto se ajuste a los importantes cambios experimentados en nuestra sociedad en los últimos años.

Por similares razones a las anteriormente apuntadas creo que también necesita una actualización la reducción en base imponible prevista para los hermanos, que se incluyen dentro del Grupo III, relativo a adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad. La reducción prevista en el artículo 20.2, a) de la Ley 29/1987 asciende actualmente a 7.993,46 euros. Dicha cantidad prácticamente se encuentra sin actualizar desde 1996⁴¹.

Para no extenderme demasiado en este apartado terminaría señalando que convendría también actualizar la regulación de la reducción por transmisión *inter vivos* o *mortis causa* de las empresas familiares. En muchas ocasiones hemos comentado los defectos que presenta la regulación de esta importantísima reducción en multitud de jornadas y seminarios organizados por la Asociación, así como en las reuniones de la Sección de Empresa Familiar, tal y como puede comprobar el lector echando un rápido vistazo a las actas de dichas reuniones. Esta defectuosa regulación genera mucha conflictividad en sede administrativa y ante los Tribunales de Justicia y, sobre todo, mucha inseguridad jurídica para los contribuyentes y para los asesores fiscales. Todos estos defectos podrían solucionarse con una reforma legal que clarificase y simplificase los requisitos exigidos para la aplicación de esta importante reducción.

5.2. El uso de competencias normativas por las Comunidades Autónomas y las diferencias en actas de inspección

Junto a los problemas derivados de la falta de actualización de la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones nos encontramos con el escenario al que nos ha conducido la amplia cesión de competencias normativas operada en relación con este tributo. Como ya he avanzado en la introducción del trabajo, la situación actual del Impuesto sobre Sucesiones en España resulta difícilmente sostenible⁴². Son enormes las diferencias de carga fiscal que tienen que soportar los contribuyentes en este impuesto en función de la Comunidad Autónoma en la que deban tributar. Y ya antes también ha quedado expuesto que en varias Comunidades Autónomas, como consecuencia del ejercicio de sus competencias normativas se ha suprimido de facto la tributación en el caso de transmisiones *mortis*

39. Algunos autores se han ocupado de analizar si el tratamiento que el impuesto otorga a la relación de parentesco atenta o no contra el principio de igualdad. En esta línea, NÚÑEZ GRANÓN, M., —*Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 117 a 127—, mantiene que esa diferencia está justificada en base al artículo 39 de nuestra Constitución que se refiere a la protección por los poderes públicos de la familia.

40. Hasta ese año la actualización fue mínima si tenemos en cuenta que en la redacción original de la Ley que entró en vigor el 1 de enero de 1988 se preveía una reducción de dos millones de pesetas, más quinientas mil pesetas por cada año menos de veintiuno que tuviera el causahabiente.

41. Efectivamente esa cantidad se actualizó poco hasta dicho año porque la cuantía inicial de reducción prevista en base imponible para los parientes del Grupo III en el artículo 20 de la Ley 29/1987 fue de un millón de pesetas.

42. Con el sentido del humor que le caracteriza LAGO MONTERO, J.M., “¿Es posible armonizar los subsistemas...”, *op. cit.*, p. 950, afirma que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones “ha hecho suyo como ninguno el mareo normativo autonómico de la España plural”.

causa a favor de herederos incluidos en los Grupos I y II⁴³. Estas diferencias entre Comunidades Autónomas en materia de fiscalidad sucesoria han dado lugar en los últimos años a traslados de contribuyentes —en algunos casos reales y en otros ficticios— hacia otros territorios en busca de un mejor tratamiento fiscal, algo en principio sólo al alcance de titulares de patrimonios importantes. Y es que en la práctica, no es lo mismo heredar por ejemplo en Andalucía, Cataluña o Extremadura que hacerlo en Madrid o Canarias.

La doctrina ha puesto de relieve que este comportamiento de las Comunidades Autónomas, si bien no sería probablemente objeto de un juicio de inconstitucionalidad por parte de nuestro Tribunal Constitucional a la vista de los parámetros usados por el mismo hasta el momento, sí que ha dado lugar a que la imposición en materia de sucesiones y donaciones haya pasado a ser fuente de desigualdad, que se aprecia tanto en esta competencia fiscal entre Comunidades Autónomas como también en el tratamiento discriminatorio en el impuesto de las donaciones frente a las sucesiones⁴⁴.

Como consecuencia de esas diferencias y de la considerable carga fiscal que se debe soportar en algunas Comunidades Autónomas se ha producido un incremento considerable en el número de renunciaciones a las herencias. De acuerdo con las estadísticas del Centro de Información Estadística del Notariado, que pueden consultarse a través de la web del Consejo General del Notariado, las renunciaciones puras y simples de herencia o legítima incluida la futura que se han producido en España desglosadas por Comunidades Autónomas en el período 2010 a 2016 son las siguientes:

Cuadro 2. Renunciaciones a herencias 2010-2016

CCAA	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Andalucía	2005	2443	3452	4809	5978	6829	7075
Aragón	480	505	635	725	863	993	927
Asturias	605	713	894	1090	1501	1626	1635
Baleares	728	728	819	884	1152	1187	1289
Canarias	518	645	718	881	1218	1301	1449
Cantabria	218	210	297	393	420	477	494
Castilla La Mancha	553	592	656	825	1014	1169	1299
Castilla León	1209	1358	1584	1717	2042	2156	2112
Cataluña	4167	4815	5843	6897	7367	7820	7776
C.valenciana	1394	1615	1955	2489	3232	3320	3615
Extremadura	235	311	401	519	645	756	780
Galicia	881	1051	1288	1683	2049	2306	2326
La Rioja	141	197	306	301	322	300	357
Madrid	1697	2050	2371	3092	3715	4120	4344
Murcia	301	390	579	708	768	962	1083
Navarra	251	207	295	453	506	528	557
País Vasco	889	1103	1142	1317	1548	1773	1749

Fuente: Centro de Información Estadística del Notariado.

43. Sobre el tema véase el trabajo de DE LA PEÑA AMORÓS, M.M., "La supresión *de facto* del Impuesto sobre Sucesiones", en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters Aranzadi, 2014, pp. 1051 y ss.

44. Así lo señala acertadamente SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., "Una posible reforma del ISD a la luz de los principios constitucionales", en *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015, pp. 33 y ss.

Llama la atención que hay Comunidades Autónomas como por ejemplo Andalucía, Extremadura o Murcia en las que el número de renunciaciones se ha triplicado en el período 2010-2016. En otras como Asturias, Canarias o Galicia el incremento de renunciaciones casi se ha multiplicado también por tres. Después hay otras en las que se ha duplicado.

Creo que en el fondo la carrera a la que estamos asistiendo en los últimos años entre Comunidades Autónomas de régimen común por reducir o incluso eliminar prácticamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones trae causa de la situación en las Comunidades forales, donde la carga fiscal tradicionalmente soportada por este tributo ha sido mínima. Las primeras Comunidades que hicieron uso de sus competencias normativas para emular a las forales fueron las limitrofes al País Vasco y Navarra. Posteriormente otras Comunidades siguieron su estela, singularmente Madrid, hasta el punto de que como ya se ha apuntado antes en la actualidad son ya muchos los casos en España de traslados de residencia habitual buscando una menor tributación para sus herederos por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el momento actual, y de conformidad con lo previsto en el artículo 48.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, las Comunidades Autónomas gozan de amplísimas competencias normativas, tantas que casi se puede afirmar que el Impuesto sobre Sucesiones es casi un impuesto propio a la carta de cada Comunidad más que un tributo cedido. En efecto, allí se prevé que estos entes territoriales podrán asumir competencias normativas sobre reducciones de la base imponible —siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad de que se trate—, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota.

Cuando el legislador tomó la decisión de incrementar la nómina de elementos esenciales del tributo sobre los que podían actuar las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias normativas, jamás imaginó los problemas que ello iba a generar. Y menos aún pudo imaginar que algunas Comunidades Autónomas harían uso de esas competencias normativas para derogar en la práctica un impuesto de titularidad estatal en sus respectivos territorios. En la práctica se están produciendo muchos conflictos entre Comunidades Autónomas sobre el lugar de residencia de concretos contribuyentes en el momento de su fallecimiento. El artículo 32.2, c) de la precitada Ley 22/2009, dispone que se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo del impuesto y el artículo 28.1.1.º, c) de dicha Ley, desarrollando el concepto de residencia habitual, precisa que se considerará que las personas físicas son residentes en la Comunidad en cuyo territorio hayan permanecido “un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo”. En ocasiones puede resultar difícil determinar la Comunidad de residencia habitual de los contribuyentes en el momento de su fallecimiento porque hay que ver dónde están sus intereses, sus cuentas corrientes, o incluso dónde están sus consumos eléctricos o farmacéuticos. El tema es preocupante porque como ya apunté antes esta posible deslocalización de contribuyentes causa daño no sólo en este tributo sino también y sobre todo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo 50% de recaudación se asigna a las Comunidades Autónomas en función de los contribuyentes residentes en su territorio.

Otro tanto ha ocurrido con las donaciones. Hay Comunidades Autónomas que hace varios años se lanzaron a aprobar reducciones que prácticamente han conducido a la eliminación del gravamen por donaciones. La más activa en este sentido ha sido sin duda la Comunidad de Madrid que a través de su Ley 7/2005, de 23 de diciembre, aprobó para los contribuyentes residentes en su territorio una bonificación del 99% en el Impuesto sobre Donaciones (el 1% restante lo mantiene a efectos de control fiscal). Esta medida afecta a las donaciones percibidas por los sujetos incluidos en los grupos I y II. Esta medida también está beneficiando a los residentes en otras Comunidades Autónomas que compren un inmueble en Madrid y posteriormente lo donen a sus hijos,

porque como es sabido que el punto de conexión en el caso de donación de inmuebles es el lugar donde radique dicho inmueble.

La situación actual es ciertamente complicada, porque en un ejercicio absolutamente legítimo de su capacidad normativa cada Comunidad Autónoma ha ido aprobando las reducciones y bonificaciones que ha considerado oportunas en cada momento. Esto ha conducido a que tengamos en España, junto a la regulación estatal, tantas regulaciones distintas del tributo como Comunidades de régimen común, aparte de la norma foral navarra y las tres normas de los territorios históricos del País Vasco. Esta situación no tiene parangón en el ámbito de la Unión Europea, ni siquiera en Estados clásicamente federales.

Junto a las diferencias a las que me acabo de referir como consecuencia del ejercicio de sus competencias normativas existen otro tipo de diferencias que a menudo suelen pasar desapercibidas, como son las que se derivan del número de actuaciones inspectoras desarrolladas por las Comunidades Autónomas en los impuestos cedidos y, en particular, en el número de actas incoadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para detectar estas diferencias deben consultarse los informes que anualmente elabora la Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas sobre el modo y eficacia en el desarrollo de las diversas competencias asumidas por cada Comunidad Autónoma respecto a los tributos cedidos, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 45.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula las medidas fiscales y administrativas del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Estos informes figuran en la documentación que cada año acompaña al Proyecto de Presupuestos Generales del Estado que el Gobierno presenta en las Cortes Generales para su aprobación durante el último trimestre del año. El retraso normal en la información es de dos años y en el momento de redactar estas líneas los últimos informes de la Inspección General del Ministerio de Hacienda publicados datan de julio de 2015 y hacen referencia al ejercicio 2014⁴⁵. A continuación se incluye un Cuadro de elaboración propia en la que se incluyen los datos del número de actas incoadas por Comunidades Autónomas en el ejercicio 2014, así como la deuda tributaria liquidada.

45. No están disponibles para su consulta los datos de actuaciones inspectoras desarrolladas por las Comunidades Autónomas durante el ejercicio 2015 porque al prorrogarse los Presupuestos Generales del Estado de 2016 para 2017 dicha información no se ha publicado.

Cuadro 3. Actuaciones inspectoras y deuda tributaria liquidada en los tributos cedidos**Ejercicio 2014**

Comunidad Autónoma	N.º de actas incoadas					Deuda tributaria				
						Miles de euros				
	ISD	ITPAJD	IP	Tasa sobre el juego	Total	ISD	ITPAJD	IP	Tasa sobre el juego	Total
Andalucía	1.905	876	46	0	2.827	61.010	10.933	1.842	0	73.845
Aragón	213	129	0	2	344	51.770	5.998	0	1.762	59.530
Asturias	423	33	10	0	466	24.195	634	35	0	24.864
Islas Baleares	49	272	3	0	310	1.421	10.578	516	0	12.515
Canarias	1	24	0	0	25	15	2.815	0	0	2.830
Cantabria	80	24	46	0	150	909	147	320	0	1.376
Cataluña	263	62	0	0	325	30.091	4.073	0	0	34.164
Castilla y León	180	147	141	0	468	3.737	3.740	711	0	8.188
Castilla-La Mancha	64	150	1	0	215	15.366	3.866	163	0	19.395
Extremadura	796	7	1	0	804	5.790	418	3	0	6.211
Galicia	149	173	8	0	330	3.467	18.140	34	0	21.461
La Rioja	16	74	0	0	90	323	960	0	0	1.283
Madrid	390	276	2	0	668	60.821	37.014	79	0	97.914
Murcia	177	520	19	0	716	1.104	2.326	66	0	3.496
Valencia	209	194	0	0	403	8.751	6.537	0	0	15.288

Fuente: Elaboración propia a partir de los Informes sobre la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas elaborados por la Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas⁴⁶.

Como puede verse hay Comunidades Autónomas como es el caso de Andalucía donde se incoaron un total de 1.905 actas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mientras que en el extremo opuesto nos encontramos con otras como por ejemplo Canarias o La Rioja donde el total de actas fue tan sólo de 1 y 16 respectivamente. Otro dato que llama la atención es que mientras que en Madrid con un total de 390 actas incoadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la deuda tributaria liquidada ascendió a 60.821.000 euros, en Andalucía la deuda liquidada fue prácticamente la misma, concretamente 61.010.000 euros, aunque el número de actuaciones inspectoras fue cinco veces superior al de Madrid. Lo mismo sucede con el caso de Cataluña, que también parece ser bastante efectiva en cuanto a la deuda liquidada pues con un total de 263 actas, la octava parte que en Andalucía, la deuda liquidada

46. Web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado 2016 <http://www.sepg.pap.minhfp.gob.es/Presup/PGE2016Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/MnSerieGris.htm>

fue de 30.091.000 euros. En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio también son muy llamativas las diferencias entre Comunidades Autónomas. Así, hay Comunidades Autónomas como Aragón, Canarias, Cataluña o La Rioja que no instruyeron en 2014 ningún acta o Castilla-La Mancha o Extremadura que sólo incoaron un acta por este tributo o Madrid o Canarias que tramitaron respectivamente sólo dos y tres actas de Impuesto sobre el Patrimonio. En cambio, en el extremo opuesto se situaron Castilla y León donde se incoaron 141 actas y Andalucía y Cantabria con un total cada una de ellas de 46 actas.

Este reducido número de actas no se debe a que los servicios de Inspección de algunas Comunidades Autónomas sean más permisivos con los contribuyentes que los de otras. La razón del reducido número de actas de inspección en algunas Comunidades Autónomas responde a la tendencia a utilizar el procedimiento de comprobación limitada que finaliza mediante una liquidación normal y que es mucho más ágil y rápido que el procedimiento de comprobación e investigación propio de la inspección —que termina en un acta y que es un procedimiento demasiado largo— y por tanto permite incrementar el número de actuaciones y liquidaciones.

5.3. Perspectivas de evolución del impuesto en el futuro

La Exposición de motivos de la Ley 29/1987 comienza su argumentación justificativa del Impuesto sobre Sucesiones diciendo que se trata de un mecanismo de cierre del marco de la imposición directa. Esa naturaleza directa resulta, según se advierte en ella, de la determinación de la carga tributaria “en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente”. Y más adelante precisa cuál es su objeto cuando afirma que se trata de un tributo especial coordinado con el general que grava las rentas de las personas físicas, que recae sobre las adquisiciones patrimoniales gratuitas mortis causa e inter vivos que se puedan producir en el patrimonio de las personas físicas.

La coordinación entre ambos impuestos queda plasmada en el artículo 6.4 de 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, cuando establece que no estará sujeta al IRPF la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴⁷.

Junto a esa función de cierre de la imposición directa el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se dice que contribuye a la redistribución de la riqueza. Conviene matizar que esta expresión debe entenderse lógicamente referida a redistribución no ya entre individuos específicos sino en un contexto económico amplio, es decir, a la transferencia de quienes tienen más a quienes tienen menos.

Entre los problemas que plantea el impuesto se han destacado los posibles efectos de sobreimposición con el IRPF, con el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana —cuya fórmula de cuantificación fue declarada inconstitucional para el territorio común en los supuestos de inexistencia de incrementos de valor por medio de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, y ello tras las previas Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero y 3 de marzo de 2017, que así lo declaran respectivamente en el caso de las Norma Forales de Guipúzcoa y Álava reguladoras de este tributo—, así como los posibles resultados confiscatorios que de esta situación se pueden derivar. Pero sin duda alguna, lo que más ha cuestionado de este tributo la doctrina que con más detenimiento ha estudiado el tema ha sido su compatibilidad con el principio de capacidad económica. En esta línea, alude con acierto GARCÍA NOVOA al carácter desmesuradamente extenso de su hecho imponible —porque pretende gravar todo incremento patrimonial—; en su opinión, no todos los supuestos gravados por este tributo respetan el principio de capacidad; así, no habría incremento de renta disponible susceptible de gravamen en

47. Un precepto equivalente a éste lo encontramos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el artículo 12.3 del Texto refundido de la Ley reguladora de dicho tributo, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

la transmisión a ascendientes, descendientes y cónyuges de bienes que formen parte del patrimonio familiar que ellos han contribuido a crear⁴⁸.

Hay incluso autores como SIMÓN ACOSTA que no encuentran justificación suficiente a un impuesto sobre las adquisiciones hereditarias dentro de la familia nuclear ya que la muerte del padre, de la madre o del cónyuge, porque tal circunstancia no revela capacidad económica alguna. La capacidad económica para contribuir se tiene, a su juicio, por poseer patrimonio, pero no por morir o porque se muera un familiar cercano porque, según argumenta, en muchas ocasiones la muerte incluso provoca una disminución de los recursos económicos de que disponía la familia⁴⁹.

Al igual que antes se ha hecho con el Impuesto sobre el Patrimonio, conviene detenerse un momento a ver cuál ha sido la evolución de la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones porque puede ser un dato importante a tener en cuenta a la hora de hacer propuestas de futuro. En el último ejercicio del que se disponen de datos, concretamente 2014 —son además datos publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública en enero de 2017—, la recaudación ascendió a 2.207,03 millones de euros y se distribuyó por Comunidades Autónomas en la forma que puede verse a continuación:

Cuadro 4. Recaudación Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Andalucía	323,50	288,60	309,30	326,30	319,00	344,80	332,32
Aragón	138,10	119,10	126,80	128,10	135,60	123,80	131,54
Asturias	75,30	71,50	106,60	103,20	106,70	121,20	98,60
Baleares	59,50	56,40	56,20	54,50	55,70	65,30	74,15
Canarias	52,30	44,30	47,40	37,30	34,80	54,70	60,32
Cantabria	33,80	35,10	42,90	44,10	42,00	76,40	30,85
Castilla-La Mancha	81,60	83,80	80,00	66,10	64,10	65,30	63,20
Castilla y León	124,20	126,20	114,20	118,40	138,50	134,00	154,50
Cataluña	972,40	844,80	609,50	338,30	339,10	298,30	290,47
C. Valenciana	133,80	108,40	125,70	130,50	123,10	142,90	170,36
Extremadura	34,60	34,90	39,50	40,90	42,00	54,00	43,62
Galicia	229,80	156,20	157,10	174,10	191,50	156,50	231,81
Madrid	409,10	453,40	343,40	354,60	401,20	424,80	367,63
Murcia	45,80	32,30	33,90	26,10	33,40	43,00	91,22
Navarra	47,90	37,90	40,50	37,00	44,90	92,60	51,12
País Vasco	81,80	80,10	70,50	77,10	89,50	105,40	
La Rioja	16,50	15,70	18,70	22,10	16,10	17,90	15,32
TOTAL CC.AA.	2.860,00	2.588,70	2.322,20	2.078,70	2.177,20	2.320,90	2.207,03

Fuente: Recaudación y estadísticas del sistema tributario español, Dirección General de Tributos, Subdirección General de Política Tributaria.

48. Cfr. GARCÍA NOVOA, C., "El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonio: apuntes para una reflexión (II)", en *Bolsa de Madrid*, agosto-septiembre 2004, pág. 4. Se pregunta este autor cuál es el incremento de riqueza disponible que se detecta cuando un viudo/a o un hijo/a hereda la vivienda familiar en la que ya residía con el fallecido/a o en el caso de la herencia de una cuenta corriente del fallecido pero de la que podían disponer los herederos por ser titulares de forma indistinta. En su opinión, no habría 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 los 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".

49. Vid. SIMÓN ACOSTA, E., "Imposición patrimonial, viviendas y...", *op. cit.*

En el momento actual no parece recomendable prescindir de un tributo que aporta a las arcas públicas 2.207 millones de euros, sobre todo si tenemos en cuenta que conforme a los datos de Eurostat la carga fiscal en España (incluyendo cotizaciones a la Seguridad Social) representó en 2014, como puede verse en el Cuadro 5 adjunto, un 33,6% del PIB, mientras que la media aritmética de la zona euro era del 40,2% y de la Unión Europea considerando los 28 miembros era del 38,8%.

Cuadro 5. Ingresos tributarios en la Unión Europea (Porcentaje del PIB)

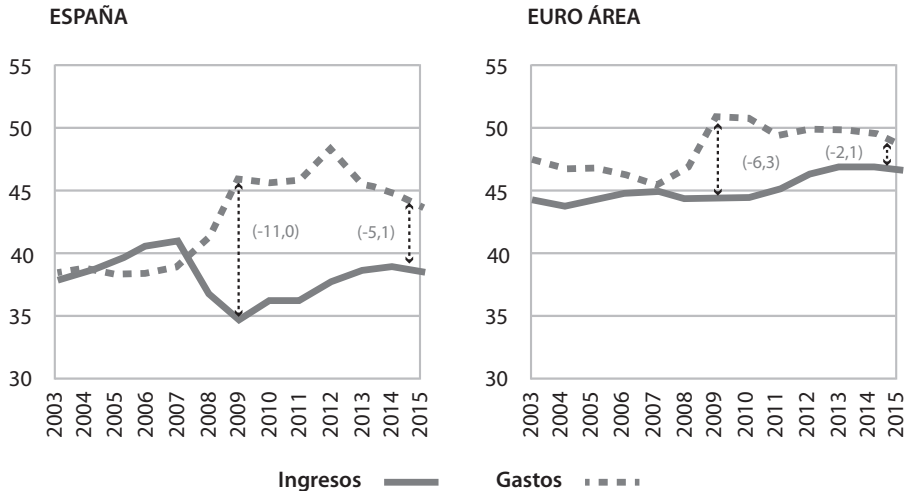
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
EU-28	37.6	37.6	37.5	37.7	38.1	38.2	38.0	37.2	37.2	37.7	38.3	38.7	38.8
EA-19	38.3	38.3	38.0	38.2	38.7	38.8	38.4	38.0	37.9	38.5	39.5	39.9	40.2
Belgium	44.0	43.5	43.6	43.5	43.3	43.0	43.6	42.7	43.1	43.7	44.8	45.6	45.3
Bulgaria	27.8	30.4	31.5	30.3	29.7	31.4	30.6	27.2	26.3	25.5	26.6	27.9	27.8
Czech Republic	33.3	34.1	34.5	34.2	33.8	34.4	33.1	32.1	32.5	33.7	34.2	34.8	34.1
Denmark	45.4	45.6	46.4	48.0	46.4	46.4	44.9	45.2	45.3	45.4	46.1	47.1	49.9
Germany	37.5	37.8	37.0	37.0	37.3	37.4	37.7	38.0	36.7	37.2	37.9	38.0	38.1
Estonia	31.2	30.9	31.2	30.0	30.5	31.3	31.4	34.9	33.2	31.5	31.5	31.5	32.2
Ireland	27.9	28.8	29.6	29.7	31.4	30.8	29.0	28.2	28.0	27.7	28.4	28.8	29.8
Greece	33.1	31.5	30.5	31.9	31.0	31.8	31.8	30.8	32.0	33.6	35.5	35.5	35.9
Spain	33.2	33.2	34.1	35.2	36.0	36.4	32.2	29.8	31.3	31.2	32.2	33.0	33.6
France	42.0	42.0	42.1	42.7	43.1	42.6	42.5	42.0	42.1	43.3	44.5	45.3	45.9
Croatia	37.6	37.1	36.4	36.2	36.8	37.1	36.8	36.4	36.1	35.2	35.9	36.6	36.7
Italy	39.5	39.7	39.1	38.9	40.1	41.4	41.2	41.7	41.4	41.4	43.4	43.3	43.4
Cyprus	28.2	29.0	29.6	31.6	32.3	36.4	35.1	32.1	32.2	32.2	31.6	31.6	34.2
Latvia	27.8	27.4	27.6	27.9	28.7	28.2	27.7	27.2	27.8	27.8	28.5	28.5	28.9
Lithuania	29.0	28.6	29.0	29.2	30.1	30.0	30.6	30.2	28.3	27.2	27.0	27.1	27.7
Luxembourg	38.0	38.1	37.0	38.3	36.3	36.6	37.2	39.0	38.0	37.9	38.8	38.2	38.1
Hungary	37.4	37.4	37.0	36.7	36.6	39.6	39.6	39.2	37.4	36.8	38.5	38.1	38.3
Malta	29.4	29.4	30.1	31.6	32.0	32.9	32.1	32.5	31.2	31.9	32.1	32.5	33.9
Netherlands	35.5	35.2	35.2	35.4	36.4	36.0	36.4	35.4	36.1	35.9	36.0	36.6	37.5
Austria	42.7	42.5	42.0	41.1	40.5	40.7	41.6	41.1	41.0	41.1	41.8	42.6	43.1
Poland	33.0	32.5	32.1	33.1	33.8	34.6	34.4	31.4	31.1	31.6	31.9	31.9	32.1
Portugal	31.2	31.3	30.1	30.8	31.3	31.8	31.7	29.9	30.4	32.3	31.8	34.1	34.2
Romania	28.0	27.6	27.2	27.7	28.4	29.0	27.6	26.3	26.2	28.1	27.9	27.4	27.7
Slovenia	37.2	37.3	37.4	38.0	37.6	37.1	36.6	36.4	37.1	36.7	37.1	37.0	36.7
Slovakia	32.9	32.5	31.5	31.4	29.2	29.1	28.9	28.8	28.0	28.5	28.2	30.2	31.0
Finland	43.3	42.4	41.8	42.1	42.2	41.5	41.2	40.9	40.8	42.0	42.7	43.6	43.8
Sweden	45.2	45.5	45.6	46.6	46.0	45.0	44.0	44.1	43.2	42.5	42.6	42.9	42.8
United Kingdom	33.6	33.5	34.1	34.3	35.0	34.7	36.1	33.2	33.9	34.3	33.6	33.3	32.8

Fuente: Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, 2016, p. 208.

Además, si nos comparamos con el conjunto de los Eurozona el desequilibrio financiero público de España era y es claramente mayor. Esa diferencia se debe precisamente y sobre todo, a sus menores ingresos tributarios en relación al PIB. Se trata además, como bien ha puesto de relieve la doctrina económica, de un rasgo que se ha acentuado desde la llegada de la crisis, pues mientras en los países europeos no se aprecia retroceso de la presión fiscal en estos años, en España la caída fue muy severa en 2008 y 2009. Como puede verse en el cuadro anterior pasamos de unos ingresos tributarios que representaban en 2007 un 36,4% del PIB a unos ingresos en 2008 del 32,2% y en 2009 del 29,8% del PIB. Mientras que en España todavía no se ha recuperado el nivel de presión fiscal de 2007, en Europa no sólo no

hubo retroceso sino que la presión fiscal incluso creció suavemente, contribuyendo proporcionalmente más que en España a reducir el déficit. Con datos de 2014 aún seguimos muy lejos de la media de la zona euro, concretamente a casi 7 puntos porcentuales de distancia. En el Gráfico 1 que se incluye a continuación se puede advertir como el desequilibrio financiero entre ingresos y gastos, es decir, el déficit en España sigue siendo de -5,1, mientras que en la zona euro se ha reducido hasta -2,1.

Gráfico 1. Ingresos y gastos públicos. España y Euro Área



Fuente: Government Finance Statistics (Eurostat, 2017).

Hay un argumento clarísimo en favor de reformar el impuesto y es que nadie prácticamente es partidario en el momento actual de mantenerlo como está⁵⁰. De todos modos, parece evidente que mientras que el Estado no mueva ficha, porque no olvidemos que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es de titularidad estatal y sólo el Estado podría derogarlo, la situación va a seguir tal y como está⁵¹. Y la pregunta es, ¿debe mantenerse esta situación? A mi juicio y así lo he puesto ya de relieve en algún otro trabajo sobre el tema, tal vez haya llegado ya el momento de ir pensando en la posibilidad de armonizar la regulación del tributo a través del establecimiento por el Estado de un mínimo común aplicable en todas las Comunidades Autónomas dejando después un margen para que estas puedan ejercer sus competencias normativas mejorando las reducciones estatales o estableciendo reducciones propias⁵². De

50. Uno de los autores que ha propugnado con más argumentos tanto el mantenimiento de ese impuesto como su necesaria reforma ha sido sin duda VARONA ALABERN, J.E, en su trabajo "Razones constitucionales para la rehabilitación...", *op. cit.* En su opinión dicha reforma debería afectar "tanto a aspectos fundamentales que entroncan directamente con principios constitucionales como a cuestiones de técnica legislativa".

51. Cuestión en la que se insiste en el completo *Informe sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* que elaboró el Gabinete de Estudios de AEDAF en 2003, véase en particular su pág. 46.

52. En esta línea se pronuncia también SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., "Una posible reforma del ISD a la luz de los principios...", *op. cit.*, pp. 33 y ss.

esta forma se evitaría la posibilidad de la eliminación de facto del impuesto⁵³. De esta forma, se trataría de evitar que las Comunidades Autónomas haciendo uso de sus competencias tributarias lleguen prácticamente casi a suprimir este tributo, que es lo que ha ocurrido con la normativa actualmente vigente⁵⁴.

En mi opinión la tarifa del impuesto debería ser menos progresiva. En este sentido puede ser una buena referencia para la reforma la propuesta contenida en el Informe sobre la reforma del sistema tributario, conocido como *Informe Lagares* y ya antes citado⁵⁵. En las propuestas núm. 57, 58 y 59 de dicho Informe se abogaba por la introducción de un mínimo exento único para todo el territorio de régimen común, que según dicho Informe quizás debiera situarse en el entorno de unos 20.000 o 25.000 euros. Ese mínimo exento sería el que proporcionaría progresividad a la tarifa lineal que se contiene en dicha propuesta. A efectos de la tarifa se distinguirían tres grupos de parentesco: en el Grupo A se incluirían cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes; en el Grupo B, los parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado y en el Grupo C, cualquier otra persona no incluida en los anteriores grupos. Más que de tarifa del impuesto lo que allí se propone serían tres tipos de gravamen distintos, uno para cada Grupo, que se califican respectivamente como reducido, medio y más elevado. En concreto, los tipos de gravamen para el Grupo A podrían situarse en las proximidades del 4-5%, para el Grupo B en el entorno del 7-8% y para el Grupo C podría establecerse entre el 10 y el 11%.

Quizás convenga advertir que la tarifa del Informe Lagares se inspira en la acertada reforma del impuesto propuesta en febrero de 2014 por ROZAS VALDÉS⁵⁶. Para este autor sólo tendría sentido mantener en el impuesto cuatro reducciones: parentesco, discapacidad, vivienda habitual y patrimonio histórico, fijando en todos estos casos una cantidad mínima y otra máxima, que la fijaría cada Parlamento autonómico y que podría ser entorno al doble de la actual. Las reducciones concretas propuestas por este autor son:

Reducciones	Cuantía
Grupo I	50.000 – 150.000 €
Grupo II	25.000 – 100.000 €
Grupo III	10.000 – 50.000 €
Discapacidad	100.000 – 200.000 €
Vivienda habitual	50%-90% con el límite de entre 150.000 – 300.000 €
Patrimonio histórico	Entre 75%-95%

53. Esta opinión es compartida por HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., y ARRIBAS LEÓN, M., que en su exhaustivo trabajo "Competencia fiscal desde la perspectiva interna en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2014, p. 783. En la línea de establecer una tributación mínima para hacer compatible el ejercicio de sus competencias por las Comunidades Autónomas con los principios básicos de justicia tributaria se pronuncia SÁNCHEZ GALIANA, J.A., "La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria", en *Impuestos*, núm. 1, 2013, p. 62.

54. Como bien pone de relieve ROZAS VALDÉS, J.A., —"Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio", en *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 47, 2013, p. 121—, era de prever la práctica desaparición del impuesto merced a la competencia fiscal lesiva entablada entre unas Comunidades y otras, pues así había ocurrido ya en otros países federales como Australia o Canadá.

55. Cfr. "Informe de la Comisión de Expertos para la reforma...", *op. cit.*, pp. 252-253.

56. Vid. ROZAS VALDÉS, J.A., *Propuestas para una reforma tributaria. Parte I: en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, publicada en Fiscalblog y que puede consultarse en <http://fiscalblog.es/?p=2183>.

Respecto a la tarifa, este autor propone reducirla significativamente ya que se ensancharía la base imponible. Una propuesta como ésta con tarifas menos gravosas sin duda serviría para reducir el rechazo social que provoca este tributo. Siguiendo el modelo vigente en Brasil, este autor concluye que la tarifa podría ser la siguiente:

Base liquidable	Tipos impositivos
0- 250.000 €	4%-5%
250.001-500.000 €	5%-7%
De 500.0001 €, en adelante	7%-8%

Recapitulando, se puede afirmar que a la vista de los argumentos que han quedado expuestos es fundamental armonizar en la medida de lo posible la variadísima normativa autonómica sobre este impuesto, y eso pasaría, entre otras reformas, por fijar una tarifa única estatal con una horquilla mucho más estrecha y que bien podría tener tres tramos en la línea de lo propuesto primero por ROZAS VALDÉS y después por el Informe Lagares. Convendría introducir límites para que el posible ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias normativas no determine que en algunos territorios no se pague absolutamente nada mientras que en otros el impuesto resulte tan gravoso que los herederos tengan que renunciar a la herencia⁵⁷.

57. Sobre la cuestión de la ausencia de límites a las Comunidades Autónomas reflexiona extensamente GARCÍA DE PABLOS, J.F., "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España...", *op. cit.*, pp. 172 y ss.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.700 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

Francisco Serantes Peña

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

María Teresa Azcona San Julián

Demarcaciones Territoriales *

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

Claudio Coello, 106 - 6º Dcha.

28006 Madrid

Responsable Sede: Lara Álvarez

Aragón

Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 37 17 66

pilarpinilla@arasociados.com

Pº Sagasta, 74 - Pral.

50006 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede: Consol Carratalá

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela

Teléfono: +34 94 424 72 57

pablomartin@martinabogados.com

C/ Gran Vía, 38 - 5º

48009 Bilbao

Asturias y León

Rubén Cueto Vallverdú

Teléfono: +34 985 35 51 67

ruben@vallverduabogados.com

C/ Felipe Menéndez, 11 - 1ªA

33206 Gijón

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70

javierortiz@seneor.com

C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.

46003 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local 29016

29006 Málaga

Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa

Teléfono: +34 954 22 29 24

joseangel@tuasesor.eu

C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º

41018 Sevilla

Canarias

Enrique Lang-Lenton Bonny

c/ Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuelfgt@tecnisa-campos.com

C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º

39002 Santander

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00

carlos.delpino@pindelpino.com

Trav. Juan Montes, 2 - 4

27001 Lugo

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Business World Alicante. Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: Mª Esther Sirvent

Navarra

Arancha Yuste Jordán

Teléfono: +34 948 85 29 66

ayuste@micap.es

C/ Cataluña, 8 - Portal 4 - Bajo

31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda

Teléfono: +34 647 70 67 11

carmencanoc@icamur.org

C/ Los Lirios, 12

30506 Altorreal-Molina de Segura

La Rioja

Pablo Arrieta Villareal

Teléfono: +34 941 24 48 99

pablo@arrietaasesores.es

C/ Miguel Villanueva, 8 - 2ºE

26001 Logroño

Baleares

Luis Llorens Morillo

Teléfono: +34 971 46 32 23

luis@llopasesores.com

Avda. Alejandro Roselló, 40-7º-1ªA

07002 Palma de Mallorca

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 - bajo

07003 Palma de Mallorca

*Estos cargos corresponden a la fecha de publicación de la Revista Técnica Tributaria

Normas de Autor

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo.

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas.



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

