Documentos

EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: PROBLEMAS CONSTITUCIONALES Y COMUNITARIOS[1]

Autor: *Jesús Félix García de Pablos*
Tribunal Económico-Administrativo Central

DOC. N.º 20/09

(1) Resumen de la Tesis *EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: Problemas Constitucionales y Comunitarios* presentada en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, bajo la dirección de los profesores D. Pedro M. Herrera Molina y D.ª Mercedes Ruiz Garijo.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 602-09-004-8
I.S.S.N.: 1578-0244
Depósito Legal: M-23771-2001

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

1. LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS: SITUACIÓN ACTUAL EN ESPAÑA Y EN DERECHO COMPARADO
   1.1. Problemática del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones en España
   1.2. Referencia al Derecho Comparado
      1.2.1. Modelos de Imposición
      1.2.2. Características Comunes de los distintos Modelos de Imposición
2. CONCEPTO, NATURALEZA Y FUNDAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
3. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA
   3.1. Vulneración del Principio de Capacidad Económica
   3.2. Infracción del Principio de Seguridad Jurídica
   3.3. Infracción del Principio de Igualdad constitucional
   3.4. El principio constitucional de no confiscatoriedad, como garantía de la renta del sujeto pasivo
   3.5. Otros argumentos sobre la constitucionalidad del gravamen
4. DISTRIBUCIÓN CONSTITUCIONAL DE COMPETENCIAS: ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN RELACIÓN A LOS TRIBUTOS CEDIDOS
   4.1. Límites de la capacidad normativa de las Comunidades sobre los impuestos cedidos
   4.2. Infracción de los límites sobre los impuestos cedidos
5. LA RESIDENCIA COMO FACTOR DE DISCRIMINACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNUNAL CONSTITUCIONAL
   5.1. La Residencia como factor de discriminación
   5.2. Inaplicación a los ciudadanos no residentes de las reducciones autonómicas y de las estatales a la transmisión de la empresa familiar o de bienes culturales
      5.2.1. Discriminación de los no residentes en las transmisiones *mortis causa*
      5.2.2. Discriminación de los residentes en las transmisiones *inter vivos*
6. CONCORDANCIA DE LA NORMATIVA ESTATAL Y AUTONÓMICA SOBRE EL IMPUESTO CON LAS LIBERTADES COMUNITARIAS
7. LOS BENEFICIOS FISCALES A LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR Y LA PROHIBICIÓN COMUNITARIA DE LAS “AYUDAS DE ESTADO”
   7.1. Beneficios Fiscales en la Normativa Estatal
   7.2. Las Ayudas Fiscales a la Transmisión de la Empresa Familiar en la Normativa Autonómica
8. CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

A pesar de su larga tradición en el sistema fiscal español, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está sufriendo una profunda crítica en nuestro país, principalmente sobre la base de la presunta inconstitucionalidad de la actualidad normativa, así como por sus efectos negativos sobre el ahorro y el necesario relevo generacional dentro de la unidad familiar. A ello se suma que por vía legislativa y a través las reformas introducidas en los cuatro últimos años por la mayoría de las Comunidades Autónomas, se ha eliminado esa forma de tributación en las transmisiones entre parientes cercanos, amenazando con reducir la base de aplicación del Impuesto a la mínima expresión.

Si históricamente la *imposición personal sobre la riqueza* ha provocado fuertes polémicas doctrinales entre sus detractores y partidarios, el debate se centra en España actualmente sobre la posible supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando se ha eliminado el Impuesto sobre Patrimonio de nuestro sistema fiscal[3].

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es, sin embargo, una figura clásica en los sistemas tributarios de los países democráticos[4] y actualmente vigente en la mayoría de los países más avanzados de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y de la Unión Europea (UE), aunque con escasa importancia recaudatoria que en contadas ocasiones supera el 1 por 100 de los ingresos impositivos. En España su recaudación representó el 1,24 por 100 del total de los ingresos fiscales y el 2,28 de los impuestos directos en el año 2007[5].

Ante esta disyuntiva, hemos considerado adecuado el estudio de dicho Impuesto desde una nueva perspectiva, partiendo del estudio de la naturaleza y el fundamento de este tributo en concordancia con los principios generales de naturaleza tributaria señalados en el Artículo 31.1 de la Constitución Española (CE), ya que son las bases fundamentalmente tributarias sobre las que debe basarse esta imposición, sin olvidar las funciones extrafiscales, que esta forma de imposición puede ayudar a consolidar, como la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución a los que se refiere expresamente la Ley General Tributaria; para seguidamente analizar la actual normativa y su concordancia con la nuestro texto constitucional y la jurisprudencia comunitaria, en orden a la clarificación de su significado en un sistema tributario moderno, su papel en el nuevo sistema de financiación autonómica que sustituya al actual y las posibles reformas de cara a su mantenimiento.

Con este fin, se ha considerado necesario el estudio pormenorizado de los argumentos enunciados por la Doctrina española con relación a la presunta inconstitucionalidad del Impuesto sobre adquisiciones gratuitas en nuestro país, y que han generado un movimiento profundo a favor de la supresión de dicha tributación. Así como verificar, si en el modelo de imposición español están vigentes dichos argumentos señalados a nivel doctrinal o si, por el contrario, carecen de fundamento y aquél es plenamente equiparable con los modelos existentes en derecho comparado, concretamente en los países más avanzados de la Unión Europea (UE).

Además de los argumentos tradicionales, se ha estudiado el tratamiento que la Ley que regula el Impuesto y la normativa autonómica establecen con relación a los ciudadanos "no residentes" y su congruencia con la normativa constitucional y la legislación comunitaria. El respeto de la

[3] La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, suprime el Impuesto sobre el Patrimonio en España en su finalidad recaudatoria mediante una bonificación del 100 por 100 en la cuota, tanto por obligación personal como real. Así como elimina la obligación de formular declaración.

[4] De Pablos Escobar, L: *La Imposición sobre la Riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales*, Investigación para el IEF, Mimeo, 2002, pág. 7; y OCDE, Revenue Statistics.

[5] La imposición patrimonial representó 20.984,432 millones de € en el año 2007, un 9,47 por 100 de los ingresos totales en 2007. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones representó el 1,24 por 100 de los ingresos tributarios totales del Estado en dicho año, el 2,28 por 100 de los impuestos directos. Ingresos tributarios 2.745.725(ISD)(200.676.030. Imp.AEAT+20.984.432.Imp.cedidos)=1,24 por 100. Estadísticas Tributarias. AEAT,

http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2007/Informe_completo.

legislación estatal y autonómica sobre las libertades económicas comunitarias, ya que nos encontramos ante un gravamen donde se ha cedido la capacidad normativa a las Comunidades Autónomas, en temas que afectan directamente a aquellas libertades con relación a los beneficios fiscales otorgados y relativos, fundamentalmente, a la transmisión de la empresa familiar. Beneficios que pueden constituir una ayuda de Estado, tanto los concedidos por la legislación estatal o autonómica, de acuerdo con la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE).

Finalmente se analiza la cesión de las capacidades normativas a las Comunidades Autónomas en aspectos básicos de este impuesto, que ha generado una disparidad normativa entre ellas y una desigual posición del ciudadano atendiendo a su residencia, lo que podría infringir el principio de igualdad de los ciudadanos por razón del territorio (art. 139.1 de la CE), así como el mismo concepto de impuesto cedido a nivel constitucional.

Solamente desde un estudio pormenorizado de la variada legislación, de las formulaciones doctrinales que se han vertido en contra de la tributación actual de las adquisiciones gratuitas en España, así como de su concordancia con la CE y la legislación comunitaria, puede abordarse la supresión de este gravamen en el nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas que se avecina, o bien su reforma con el establecimiento de una mínima regulación común entre ellas. Cuando parece que las transmisiones gratuitas dentro de la unidad familiar, vía sucesiones, han quedado fuera de tributación en la mayoría de las Comunidades, así como en una parte importante de Comunidades, también por vía de donación.

1. LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS: SITUACIÓN ACTUAL EN ESPAÑA Y EN DERECHO COMPARADO

1.1. Problemática del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones en España

Este impuesto que fue introducido en España a finales del siglo XVIII, constituye una figura clásica en los sistemas tributarios de los países democráticos[6], fundamentándose principalmente en sus posibilidades como fuente de ingresos e instrumento *redistributivo* de la renta y de la riqueza[7], está siendo sin embargo fuertemente cuestionado en España actualmente. Al tradicional alegato sobre su presunta inconstitucionalidad, se ha añadido la problemática derivada de la supresión de facto de este gravamen por las Comunidades Autónomas con distintas técnicas, mínimos exentos, deducciones y bonificaciones (incluidos los coeficientes multiplicadores en Asturias y Cantabria), lo que ha generado una muy diferente posición del ciudadano por razón del territorio frente a este tributo. Además esta disparidad normativa ha entrado en conflicto con los límites constitucionales sobre los impuestos cedidos y la normativa comunitaria, al mismo tiempo que el gran número de excepciones de tributación ha desvirtuado la justificación del propio tributo ante los ciudadanos[8], al constituir el llamado impuesto de los tontos para algunos de sus detractores (*Dummsteuer*, en terminología alemana).

Así, en la actualidad ha comenzado un debate sobre su justificación y el futuro de este Impuesto que abarca dos posiciones excluyentes, desde los que defienden su supresión hasta aquellos que abogan por su mantenimiento, si bien ésta última con las reformas correspondientes. En un debate tanto político como académico, que ha tenido efectos muy acusados sobre la normativa del Impuesto. A la dificultad en la justificación de este tributo, como posteriormente se enunciará, junto con las antipatías que suscita entre los contribuyentes por las circunstancias y el momento que concurren con su devengo, se han añadido las últimas reformas realizadas en España en la normativa estatal y autonómica que han agravado el debate en torno al mencionado gravamen, al reducir el

[6] De Pablos Escobar, L.: *La Imposición sobre la Riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales*, …cit, pág. 7; y OCDE, *Revenue Statistics*.

[7] De Pablos Escobar, L: *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, *Papeles de Trabajo*, IEF, 2006, pág. 7.

[8] Barberán Lahuerta, M.A.: "El Presente y Futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones", *Cuadernos de Información Económica*, n.º 173, 2003, pág. 73.

campo de aplicación a determinados tipos de riqueza, con múltiples excepciones a la tributación, lo cual ha limitado su campo de aplicación y desvirtuado su credibilidad ante los ciudadanos[9].

La tendencia en la mayoría de las Comunidades Autónomas en los últimos años ha sido la de rebajar significativamente la carga tributaria del Impuesto por razón de parentesco, fruto en gran parte de la competencia fiscal entre Comunidades. Así, a la tradicional exención de las adquisiciones gratuitas por parte del cónyuge, ascendientes y descendientes en las Comunidades forales, se sumaron a partir del año 2003 en el mismo sentido y con relación a las adquisiciones *mortis causa*, las Comunidades limítrofes de Cantabria y La Rioja, seguidas posteriormente por la Comunidad de Castilla y León. En el año 2007 realizaron idéntico proceso las Comunidades de Madrid, Baleares, Murcia y la Comunidad Valenciana, junto a la introducción de una importante reducción en Aragón. Finalmente el año 2008 culminaron ese camino, Andalucía, Canarias y Castilla-La Mancha (cuadro 1).

CUADRO 1

LEGISLACIÓN AUTONÓMICA SOBRE SUCESIONES

Los beneficiarios clasificados en los Grupos I (descendientes y adoptados menores de 21 años) y II (cónyuges, ascendientes y adoptados de 21 años y más), quedan beneficiarios de la siguiente forma en la normativa autonómica:

Grupo I

– *Exención prácticamente total*: Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Madrid, Murcia, La Rioja y Comunidad Valenciana.

– *Exención si no se superan determinados límites*: Andalucía (base imponible inferiores a 175.000 euros y patrimonio preexistente menor de 402.648€), Aragón (si el patrimonio preexistente no supera 402.678,11 €, siendo el límite conjunto de ésta y otras reducciones de 150.000 €). Además en Aragón los menores de edad tienen una reducción del 100 por 100 , hasta 3 millones de euros. Asturias: Grupo I a través de los coeficientes del patrimonio preexistente (del 0,00 por un patrimonio importe inferior 402.678,11 €, hasta del 0,0400 por importe superior a 4.020.778.98€).

– *Sujeción*: Cataluña (18.000 €, más 12.000 por cada año menor de 21, hasta 114.000 € total); Extremadura (18.000 €, más 6.000 por cada año menor de 21, hasta 70.000 € total), y Galicia (adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, 1.000.000 de euros, más 100.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, con un límite de 1.500.000 euros), son las Comunidades que han mejorado hasta un límite las reducciones.

Grupo II

– *Exención* en Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla La Mancha, Castilla y León, Madrid, Murcia, La Rioja y Comunidad Valenciana.

– *Exención limitada*: Andalucía y Aragón en las mismas condiciones para los parientes del Grupo I; Asturias (exención para una base imponible inferior a 150.000 euros y patrimonio preexistente menor de 402.678,11€), Galicia (adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 años o más y menores de 25, 900.000 euros, menos 100.000 euros por cada año mayor de 21 hasta 24; de 25 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes: 18.000 euros).

– El resto de las Comunidades para este Grupo no aplican beneficios fiscales importantes.

Comunidades forales

– En los Territorios Históricos de la Comunidad vasca están exentas las adquisiciones *mortis causa* y las donaciones a favor de los parientes de los Grupos I y II. En Navarra, la cuota de los dos grupos de parentesco citados resulta por aplicación de un tipo de sólo el 0,8 por 100. Sin perjuicio de los beneficios a la empresa familiar en ambas Comunidades.

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a la normativa vigente en 2009.

En resumen se ha suprimido el Impuesto sobre Sucesiones en la mayoría de las Comunidades de forma desproporcionada y, dentro de unos límites solamente en Andalucía, Aragón, Asturias, Galicia y Murcia, quedando vigente únicamente en su versión original en Cataluña y Extremadura, lo que ha generado la consiguiente polémica al constituir esta situación el resultado de un proceso de competencia, nada positiva para la permanencia del gravamen. A dichos beneficios hay que sumar las bonificaciones en las transmisiones *inter vivos* y, con carácter general, en Aragón, Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Madrid y la Comunidad Valenciana, así como de la aplicación de una tarifa de hasta un 9 en Cataluña y Galicia, sin perjuicio de las reducciones de carácter objetivo para este tipo de transmisiones (cuadro 2).

De manera que parecería superada por las citadas reformas legislativas autonómicas, la afirmación formulada por Alonso González[10], en el sentido de que se haya creado una imposición

[9] Barberán Lahuerta, M.A..: "El Presente y Futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones", *Cuadernos de Información Económica*, .., cit., pág. 73.

[10] Alonso González, L.M.: *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, pág. 10.

sobre sucesiones tremendamente injusta, que sólo unos pocos pagan, los sectores sociales más pobres y desfavorecidos que todavía se encuentran materialmente sujetos al Impuesto, cuando la recaudación proviene de los grandes patrimonios actualmente[11].

CUADRO 2

LEGISLACIÓN AUTONÓMICA SOBRE DONACIONES

Territorio Común
Exención (Grupos I y II):
Aragón: exención total para el cónyuge e hijos, máximo 300.000 € en 5 años y con un patrimonio preexistente no superior a 402.678,11€. A favor del cónyuge e hijos.
Baleares: Deducción variable = cuota líquida – (base liquidable x 0,07). Tipo efectivo 7 por 100. Grupos I y II.
Canarias: 99,9 por 100 de bonificación. Grupos I y II.
Castilla-La Mancha: Bonificación del 95 por 100 sin límite. Grupos I y II.
Castilla y León: 99 por 100 cónyuge o descendiente del donante sin límite.
Madrid: 99 por 100 de bonificación sin límite. Grupos I y II.
C. Valenciana: exención hasta 420.000€ de donaciones de padre a hijos y viceversa (nietos, cuando el hijo hubiera fallecido con anterioridad) y hasta 2 millones de euros de patrimonio preexistente.
Vía Tarifa (Grupos I y II):
Cataluña: Mínimo del 5 por 100, máximo de 9 por 100.
Galicia: Mínimo del 5 por 100, máximo de 9 por 100.
Comunidades forales
Tributación en los mismos términos que las sucesiones.

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a la normativa 2009.

No obstante el reconocimiento por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre[12], de unas capacidades normativas a las Comunidades sin más limitaciones que los principios de coordinación con la Hacienda del Estado previstos en el artículo 2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas[13] (LOFCA), y su consiguiente ejercicio por aquéllas, ha generado una legislación dispersa y deficiente técnicamente en muchos casos, al mismo tiempo que mantiene un cierto trato de favor con relación a personas, tipos de riqueza o incluso sectores empresariales, resultado en parte de esa competencia fiscal, reduciéndose extraordinariamente la base del tributo.

Una degradación del impuesto que puede entrar en conflicto con los principios de igualdad y generalidad tributarias, al depender el gravamen de la residencia del sujeto pasivo, al mismo tiempo que importantes fuentes de riqueza quedan fuera de tributación. Una reducción enorme de la base del tributo, una desnaturalización del Impuesto que puede conducir a una desaparición de facto del mismo[14], sin que el Estado haya asumido su responsabilidad para evitarlo en un tributo de su titularidad, lo que puede contravenir sus obligaciones derivadas de los principios constitucionales de organización territorial, *unidad*, *solidaridad e igualdad,* así como *lealtad constitucional,* y los limites derivados de la necesaria *coordinación* de la Hacienda general con las correspondientes de las Comunidades.

Finalmente a esta problemática nacional, se suma la derivada del fenómeno de la globalización económica[15], que está teniendo su correspondiente repercusión en el ámbito tributario[16], con

[11] De Pablos Escobar, L**:** *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*,…, cit., pág. 7.

[12] 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.

[13] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

[14] De Pablos Escobar, L.: *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*,…, cit, pág. 8. En EUA por el contrario, ha existido un estudio sobre su posible supresión a cargo de B. Bartlett, *The End of State Tax*?, Special Report, Tax Notes, 1997, y J. Slemrod, *Does Atlas Shrung*? *The Economic Consequences of taxing Rich*, New York, 2000, Harvard University Press and Russell Sage Foundation, señalando estos autores las ventajas de su mantenimiento.

[15] Guttentag, *Key issues and Options in internacional Taxation*: *taxation in an Interdependent World*, BIFD, nov. 2001.

[16] Calderón Carrero, J.M.: *La Incidencia de la Globalización en la Configuración del Ordenamiento Tributario del siglo XXI,* IEF, *DOC*. n.º 20/06, pág. 5. Con una reducción de las cargas tributarias para evitar la deslocalización.

una progresiva reducción de la carga fiscal sobre la riqueza (Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones), las rentas de capital (a través de los denominados "dual income taxes*")* y sobre la renta empresarial (básicamente mediante la reducción de los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades), que deberá ser compensada sobre aquellas manifestaciones de capacidad económica, no susceptibles de deslocalización (inmuebles y rentas del trabajo), en contra del principio de equidad tributaria. Una redistribución de cargas fiscales a nivel interno que cada vez resulta más injusta en términos de igualdad fiscal, agravada con el uso excesivo de beneficios fiscales con fines extrafiscales, en la medida de que tales incentivos se han usado con frecuencia a favor de los contribuyentes más influyentes, por lo que el sistema fiscal se está convirtiendo en el llamado sistema del bienestar para los pudientes (*the tax system is a welfare system for the burdens*)[17].

En este estado de cosas, se ha abierto un debate en nuestro país sobre el futuro del impuesto que abarca desde los autores que defienden su supresión, basados en su presunta inconstitucionalidad, y que ha sido aprovechada por las Comunidades de corte liberal para eliminar de facto el gravamen, frente a la tendencia progresista que aboga por su mantenimiento con la introducción de un "mínimo exento elevado" que beneficie a las rentas bajas y medias.

Por otra parte, la situación delicada que sufre el Impuesto en nuestro país, aconseja la revisión de los argumentos que tradicionalmente se han venido utilizando a favor de la *imposición personal sobre la riqueza*, en concreto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su reconsideración en el contexto económico y social actual, bastante distinto al de 1987 en el que se aprobó la actual Ley del impuesto. Este trabajo procede a abordar esta problemática alrededor del gravamen desde el punto de vista constitucional y comunitario, con el fin de arrojar algo de luz al debate sobre su futuro, que tendrá su punto álgido en el momento de la aprobación del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

1.2. Referencia al Derecho Comparado

Dentro de la imposición patrimonial, y a diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio Neto vigente solamente en Finlandia, Francia, Luxemburgo, Noruega y Suecia (en Alemania y Dinamarca se ha derogado, y en España se ha suprimido recientemente[18]), la imposición sobre las adquisiciones gratuitas está vigente en los países más avanzados de la Unión europea. No existe, sin embargo, un único modelo con relación a la tributación de las transmisiones gratuitas en los países de la O.C.D.E[19], marco donde debe compararse adecuadamente la tributación de las sucesiones y donaciones en el derecho español. Si tenemos en cuenta, más concretamente, la regulación en los 27 países que forman la Unión Europea, puede señalarse que los países más avanzados gravan las transmisiones gratuitas de riqueza, como Alemania (con una nueva normativa en 2009[20]), Austria, Bélgica Dinamarca, Francia, Finlandia, Grecia, Holanda, Noruega, Reino Unido, etc., así como fuera de ese ámbito en E.U.A. y Suiza, bajo dos *modelos* fundamentales y uno intermedio:

- *El Impuesto sobre Porciones Hereditarias* (más frecuente*).*
- *El Impuesto sobre el Caudal Relicto.*
- *Una combinación de los anteriores.*

El *Impuesto sobre las porciones hereditarias* es una de las alternativas tradicionales de gravamen de las transmisiones gratuitas y que ha sido adoptado por la mayoría de los países, tan sólo el Reino Unido utiliza exclusivamente el modelo sobre el *caudal relicto*, siendo Dinamarca y Suiza, los países que combinan ambas formas de imposición. Sólo Irlanda utiliza un modelo no tradicional[21].

[17] Steinmo, S.: *Taxation and Democracy,* Yale University Press, 1993.

[18] El art. 3 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, suprime la función recaudatoria del Impuesto sobre el Patrimonio en España mediante una bonificación del 100 por 100 en la cuota, tanto por obligación personal como real. Así como elimina la obligación de formular declaración.

[19] Barberán Lahuerta, M.A.: *La Imposición sobre las Herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Granada, 2005, pág. 51.

[20] *Erbsafftseuer und Schekenkungsteuergesetz* (*ErbStG*).

[21] Ya que para determinar el nivel y los tipos del impuesto para cada bien gravable, se acumulan todos los bienes que se perciben de un mismo perceptor. Se asemeja al sistema de "Impuesto sobre Adquisiciones de Capital" de SHOUP.

En todos los países de la Unión Europea, referido a la Europa de los 15, existe un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, excepto en Italia (se derogó en 2001), Portugal (se eliminó en 2004) y Suecia. No obstante, en los dos primeros países se han establecido impuestos análogos sobre la adquisición de inmuebles por herencia o donación, si bien los tipos aplicables no exceden en ningún caso del 10 por 100. Respecto a los nuevos Estados Miembros de la U.E., en seis de los doce países del Este de Europa que recientemente se han incorporado a la Unión Europea, no existe un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Chipre, Eslovaquia, Estonia, Hungría, Letonia y Malta). En el resto de los países en que sí existe este Impuesto (República Checa, Eslovenia, Lituania y Polonia)[22], están exentas las adquisiciones lucrativas por los hijos del causante o del donante, salvo en Polonia donde el tipo máximo asciende al 20 por 100[23]. También existe el impuesto en los últimos países incorporados, Rumania y Bulgaria.

A) *Modelos de Imposición*

Los modelos de imposición, antes señalados, presentan las siguientes características:

a) *El Impuesto sobre las porciones hereditarias*

En esta modalidad, el gravamen recae sobre la cuota que cada uno recibe en que se divide la herencia y constituye la alternativa tradicional de gravar las transmisiones gratuitas. La casi totalidad de los países antes referidos contemplan un gravamen individualizado sobre las cuotas hereditarias con unas características comunes, como el tratamiento singular de las transmisiones entre los parientes más cercanos, la equiparación en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones, los beneficios fiscales a las transmisiones a favor de instituciones sin ánimo de lucro, etc., aunque con algunas matizaciones en cada uno. El Impuesto recae sobre el heredero o donatario y se devenga en el momento del fallecimiento o de la recepción del bien donado, respectivamente. De acuerdo con cada una de las transmisiones lucrativas objeto del impuesto, la base imponible está formada por el valor neto de los bienes y derechos que integran la misma[24]. No obstante, existen numerosas excepciones donde se declaran exentos determinados bienes (seguros de vida, patrimonio empresarial, objetos de arte, etc.). Asimismo el valor de los bienes y derechos se determina generalmente por el valor real de mercado, con algunas excepciones para determinados bienes.

b) *Impuesto sobre el Caudal Relicto*

Frente al modelo normal de porciones hereditarias, el Reino Unido adopta el modelo exclusivo del *Impuesto sobre el capital relicto*[25], es decir, sujeta a tributación toda la herencia antes de proceder a su reparto, a diferencia de la anterior modalidad que grava las porciones hereditarias.

El *Inheritance Tax,* actual Impuesto de Sucesiones en el Reino Unido, recae sobre el valor total de las propiedades que se transmiten por causa de muerte desde un punto de vista objetivo, al solamente tomar en cuenta el valor del patrimonio que conforma la herencia. A diferencia de la mayoría de los países, donde la consideración de las circunstancias personales de los beneficiarios es un elemento esencial, junto con la fijación de la tarifa impositiva en función del grado de parentesco y del patrimonio del transmitente.

Consecuentemente con lo anterior, el *Inheritance Tax* tiene un único tipo de gravamen del 40 por 100, aunque dicho tipo se limita notablemente la progresividad, con un tipo 0 hasta la cifra de 255.000 libras. Por encima de 255.000 libras, el tipo es único y proporcional para las transmisiones *mortis causa* del 40 por 100 y del 20 por 100 para las transmisiones *inter vivos* (por lo que la combinación del tipo y del mínimo exento resulta una progresividad limitada).

c) *Combinación de los dos Sistemas*

En Dinamarca existen dos Impuestos, un Impuesto que grava las herencias y otro las donaciones. El Impuesto sobre las herencias, a su vez, se divide en el *Impuesto que grava el caudal*

[22] *European Tax Handbook International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdam, 2008.

[23] Véanse, cuadros 3 y 4.

[24] Barberán Lahuerta, M.A *La Imposición sobre las Herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma,* …, cit., pág. 56.

[25] Barberán Lahuerta, M.A.: *La Imposición sobre las Herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma,*..., cit., pág. 60.

relicto y el Impuesto adicional sobre las cuotas hereditarias. El primero, al igual que en Suiza, recae sobre el importe total de la herencia, salvo las transmisiones a favor de los cónyuges que están exentas, gravándose la totalidad del patrimonio en el momento de su muerte y al valor del mercado con deducción de las cargas, mediante la aplicación de unos tipos graduados según una escala. Para la parte de la herencia que corresponde al cónyuge (aunque la transmisión al cónyuge supérstite está exenta, tanto del Impuesto sobre el caudal relicto como del Impuesto sobre las cuotas), descendiente, o ascendiente de 1.º grado del causante, el Impuesto que grava el caudal relicto es el único impuesto a pagar. Para el resto de los herederos o legatarios existirá adicionalmente un *Impuesto sobre la porción hereditaria*, donde los tipos dependen del parentesco y del valor de los bienes recibidos.

d) *El Modelo Sucesorio en Irlanda*

El Impuesto sucesorio se denomina *Impuesto sobre las Adquisiciones de Capital (Capital Acquisitions Tax* en Irlanda*, CAT*), aplicándose sobre el donatario o el heredero de aquellas propiedades que se transmiten con la muerte. La característica de este Impuesto es que recae sobre la participación de cada heredero o receptor, pero para determinar el nivel y los tipos del impuesto para cada bien gravable, se acumulan todos los bienes que recibe una persona del mismo perceptor. Las herencias y donaciones se acumulan durante toda la vida del transmitente, evitándose las prácticas defraudatorias a través de las transmisiones parciales y sucesivas en la vida de una persona. El modelo se asemeja al sistema de "Impuesto sobre adquisiciones de Capital" de Shoup[26], pero se diferencia del mismo porque no se acumulan todas las adquisiciones gratuitas de cualquier persona sino las procedentes de un mismo transmitente. Se aplica un tipo 0, en la cuantía que varía de la relación adquirente y donante o causante, de 456.438 €. para los hijos, padres, hijos menores de un hijo fallecido, viudo o viuda, 45.000 €. para hermanos, tíos y sobrinos, y 22.822€. para otros[27]. Para los valores que exceden de las cuantías antes referidas a tipo cero, se aplica una tarifa, para las herencias, del 20 por 100.

CUADRO 3

RESUMEN DE LAS DEDUCCIONES Y CANTIDADES LIBRES DE GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS DE SUCESIONES (2005-2006)

AUSTRIA El impuesto austriaco contempla una deducción de unos 220.000 € para cónyuges, hijos y descendientes de los hijos, 44.000 para ascendientes, hermanos, suegros, yernos, nueras y sobrinos, y unos 11.000 para cualquier otro parentesco o relación.	**POLONIA** 9.637 PLN entre esposos, hijos y hermanos. 7.276 PLN entre tíos y sobrinos. 4.902 PLN en los casos en que la relación de parentesco no sea ninguna de las anteriores.
ALEMANIA Se conceden las siguientes deducciones respecto de los bienes adquiridos por herencia o donación: Para cónyuges…..307.000 €. Para hijos…… 204.000 €. Para nietos……. 51.200 €. Hermanos, cónyuges divorciados y padres adoptivos … 10.500 € Otros o entidades legales… 6.000 €.	**GRECIA** Cónyuge o hijo menor, la exención es de 300.000€, 20.000 € más por el segundo hijo y 30.000€ por cada hijo más de dos. Los primeros 65.000 €. de la residencia principal y 100.000 € por beneficiario.
HOLANDA Se permiten algunas deducciones basadas en la participación del beneficiario en la herencia. Así el cónyuge supérstite puede deducir unos 260.000 €. Los hijos menores de 23 años pueden deducir unos 4.000 €. por cada año que el hijo es menor de 23, con un mínimo de 8.000 €.	**DINAMARCA** Se aplica una deducción básica sobre el valor total de la herencia de 26.000 €. Las transmisiones al cónyuge supérstite están exentas, tanto en el impuesto sobre el caudal relicto como en el impuesto adicional.

(Sigue)

[26] Barberán Lahuerta, M.A.: *La Imposición sobre las Herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma,*..., cit., pág. 64.

[27] De Pablos Escobar, L.: *Incidencia y Tipos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, … , cit., pág. 43.

(Continuación)

NORUEGA (No UE)	BÉLGICA
Están exentas las donaciones entre cónyuges y para financiar gastos educativos. Están libres de gravamen los primeros 12.000 €., para cualquier persona que reciba una herencia o donación.	El cónyuge y los parientes en línea directa ascendente o descendente tienen derecho a una cantidad libre de impuestos de unos 50.000 €.
IRLANDA	**FRANCIA**
Adopta el modelo de impuesto sobre las adquisiciones de capital. Se aplica una banda tipo cero de acuerdo con la relación entre el receptor y el donante o causante; Para hijo, padres, hijos menores de un hijo fallecido, viudo o viuda de un hijo fallecido 456.438 €. Ascendiente o descendiente (distinto a los anteriores), hermanos o sobrinos 45.000 €. El resto aplicarían el tipo cero sobre los primeros 22.822 €.	Las deducciones más significativas son : Entre cónyuges…. 76.000 €. Parientes en línea directa.46.000 €. De abuelos a nietos…..57.000 €. Casos en que los beneficiarios sean disminuidos físicos o mentales…45.000 €. En caso de que no exista otra deducción se aplica una fija de 1.500 €.
REINO UNIDO	**CHEQUIA**
Están exentas las transmisiones entre cónyuges, si bien cuando el beneficiario no está domiciliado en el Reino Unido, la exención se limita a 55.000€. En el resto de casos el impuesto sobre sucesiones tiene tipo O hasta el límite de 360.000 €. Desde 2003, se aplica el 40 por 100 para patrimonios superiores a 255.000 libras. *inter vivos* al 20 por 100.	Se practican las siguientes deducciones en función del parentesco del causante con el beneficiario. Grupo I: Exentos, para cónyuge, hijos, abuelos, padres y nietos. Grupo II: 60.000 CZK, para hermanos, sobrinos y tíos. Grupo III: 20.000 CZK, resto.

Fuente: Elaboración propia según datos de la AEAT.

B) *Características Comunes de los distintos Modelos de Imposición*

En los diferentes modelos señalados, pueden destacarse una serie de características comunes con las que debe compararse la estructura básica del modelo seguido por la Ley del Impuesto 29/1987, aunque haya sido desarrollado de una manera importante por las diferentes Comunidades Autónomas. Entre ellas debemos destacar las siguientes.

Mínimos exentos en las transmisiones de bienes a los parientes cercanos

En la mayoría de los países de la Unión Europea, y en los que existe Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (12 países de la Europa de los 15), se reconocen mínimos exentos cuyo importe depende del grado de parentesco, cuadro 3. Por lo general, la cuantía de los mínimos exentos en estos países es superior a la cuantía del mínimo exento establecido por la legislación estatal española para el caso de sucesiones a favor del cónyuge y los descendientes mayores de 21 años, así como a favor de los discapacitados, situación que ha sido compensada por la normativa autonómica.

Mínimos exentos generalmente a favor de aquellas personas que integran el núcleo familiar, es decir, a favor de los padres, hijos y nietos con deducciones de diversa cuantía y a favor del cónyuge supérstite, pudiendo llegar a la exención total como en el caso de Noruega (cónyuge) o Luxemburgo (hijos del causante) y destacando las deducciones del cónyuge en Holanda y Alemania, así como a favor de los hijos.

Equiparación en el tratamiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

Como regla general[28], se produce una identidad de trato tributario entre ambas figuras con el fin de evitar los incentivos que supondría transmitir el patrimonio de una persona en vida, evitando el pago del impuesto una vez fallecido; aunque en *Dinamarca, Francia, Luxemburgo y Bélgica* se regulan de forma diferenciada las donaciones y las herencias. No obstante en los países estudiados, al igual que en España en la normativa estatal, las donaciones no tienen derecho a los mínimos exentos, reservados a las sucesiones. A diferencia de la normativa autonómica que recoge diversos beneficios fiscales (en base a reducciones, deducciones y bonificaciones)[29].

[28] Barberán Lahuerta. M.A.: *La Imposición sobre las Herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma,…* , cit., pág. 53.

[29] Reducción en Aragón (100 por 100). Deducción: Baleares (tipo 7 por 100). Bonificación: Canarias (99,9 por 100); Castilla-La Mancha (95 por 100); Castilla y León (99 por 100), Madrid (99 por 100) y C. Valenciana (100 por 100, hasta 300.000€). Aplicables a los Grupos I y II.

Transmisiones gratuitas de empresas familiares, explotaciones agrícolas y forestales

Las legislaciones de *EUA, Austria, Francia, Irlanda, Alemania o Reino Unido*, contemplan reducciones para este tipo de transmisiones[30]. Generalmente, se ha establecido una reducción de la carga tributaria que conlleva este tipo de adquisiciones y no la exención total, por ejemplo en *Alemania* y respecto de la transmisión *inter vivos* y *mortis causa* del patrimonio empresarial, donde existe un mínimo exento y el exceso tributa a un tipo fijo, o sometiendo los beneficios fiscales a unos requisitos suplementarios como en Francia y Reino Unido. Sin embargo, en *Austria* están exentos los activos correspondientes a empresas agrícolas o forestales, así como de empresas con establecimiento permanente en Austria, y en *Irlanda* se reducen en un 90 por 100 el valor de los activos empresariales de carácter agrícola.

Escala Impositiva:

En los 12 países de la Europa de los 15, el Impuesto se calcula conforme a una escala de gravamen y los tipos impositivos varían en función del grado de parentesco[31]. Excepto en Irlanda y el Reino Unido, donde el tipo de gravamen es fijo del 20 por 100 y 40 por 100, respectivamente, para las transmisiones *mortis causa*, cuadros 4 y 5.

CUADRO 4

UNIÓN EUROPEA: TIPO MÁXIMO EN SUCESIONES Y DONACIONES

País	Existencia del I. Sucesiones y Donaciones con carácter general	Tipo Máximo en Sucesión-Donación de padres a hijos
Alemania	SI	30 por 100
Austria	SI	15 por 100
Bélgica	SI	30 por 100
Dinamarca	SI	15 por 100
España	SI	34 por 100
Finlandia	SI	16 por 100
Francia	SI	40 por 100
Grecia	SI	20 por 100
Irlanda	SI	20 por 100
Italia	NO	
Luxemburgo	SI	Sucesiones: 0 por 100 Donaciones: entre 1,8 por 100 y 2,4 por 100
Países Bajos	SI	27 por 100
Portugal	NO	
Reino Unido	SI	40 por 100 - 20 por 100 (*Inter vivos*)
Suecia	NO	
Nuevos Estados Miembros de la Unión Europea		
Chipre	NO	
Eslovenia	SI	0 por 100
Estonia	NO	
Hungría	NO	
Letonia	NO	
Lituania	Sucesiones: SÍ.- Donaciones: NO	Sucesiones: 0 por 100
Malta	NO	
Polonia	SI	20 por 100
República Checa	SI	0 por 100
República Eslovaca	NO	
Rumania	SI	20 por 100
Bulgaria	SI	0 por 100

Fuente: Elaboración propia según datos de la AEAT.

[30] De Pablos Escobar, L.: *La Imposición Personal sobre la Riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales,* Hacienda Pública Española, IEF, Monografía 2001, pág. 293.

[31] De Pablos EscobaR, L.: *Incidencia y Tipos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,…*, cit., págs. 41-50.

Los países recogen una tarifa más o menos progresiva, que se une a la posible aplicación de ciertos coeficientes que incrementan la cuota obtenida por su aplicación. La cuota tributaria varía generalmente en función de la cuantía de la porción hereditaria y del grado de parentesco entre en transmitente y el beneficiario de la herencia o donación. De la combinación de ambos criterios se efectúa la graduación de los tipos.

Sin embargo, el criterio de graduación del *patrimonio preexistente* del heredero, propio del sistema español, con el que se pretende incorporar una mayor dosis de progresividad en el Impuesto, no tiene su reflejo en los países mencionados de nuestro entorno, constituyendo un sistema original y particular de nuestro sistema fiscal. Únicamente *Luxemburgo*, tiene unos coeficientes entre el 0,1 y el 2,2 dependiendo de la cuantía recibida, no del patrimonio preexistente, siendo el tipo máximo del Impuesto sobre Sucesiones del 15 por 100. En la República Checa se establece un coeficiente del 0,5 al patrimonio transmitido y que no se aplica, sin embargo, a las donaciones.

CUADRO 5

TIPOS MÍNIMOS Y MÁXIMOS

País	Tipo Mínimo	Tipo Máximo
Alemania	7 por 100	50 por 100
Austria	2 por 100	60 por 100
Chequia	1 por 100	40 por 100
Dinamarca	15 por 100	36,25 por 100
Eslovenia	5 por 100	30 por 100
España	7,65 por 100	34 por 100
E.U.A.	18 por 100	50 por 100
Finlandia*	10 por 100 -20 por 100	16 por 100 -32 por 100
Francia	5 por 100	60 por 100
Grecia	0 por 100	40 por 100
Hungría	2,5 por 100	40 por 100
Irlanda	20 por 100	20 por 100
Lituania	5 por 100	10 por 100
Luxemburgo**	2 por 100	15 por 100
Noruega	8 por 100	30 por 100
Polonia	3 por 100	20 por 100
Reino Unido	40 por 100	40 por 100

* Finlandia: 10 al 16 por 100 entre cónyuges, padre-hijos, 20 al 36 por 100 entre hermanos, sobrinos y otras relaciones directas.

** Luxemburgo: coeficientes multiplicadores del 0,1 al 2,2 dependiendo de la cuantía de la herencia.

Fuente: Elaboración propia según datos de la AEAT.

De acuerdo con los cuadros anteriores, *la tarifa de la Ley 29/1987 es equiparable a la de los países de nuestro entorno*[32], si bien el juego conjunto de la tarifa y de los coeficientes multiplicadores genera una elevada progresividad, que alienta el fraude en el Impuesto y la búsqueda de fórmulas alternativas de tributación.

En resumen, salvo en *Italia, Portugal y Suecia*, en los países más desarrollados de la Unión Europea, se ha mantenido el gravamen sobre las adquisiciones gratuitas. Además, en los países estudiados existe una amplia variedad normativa, destacando como mayoría los sistemas que someten a tributación las porciones hereditarias, entre el que se encuentra el impuesto español, cuya tarifa estatal es equiparable a la de otros sistemas (salvo por el juego del patrimonio preexistente) y sin perjuicio de la parquedad de sus reducciones personales. Así mismo, dentro de las particularida-

[32] De Pablos Escobar, L: *Incidencia y Tipos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,…*, cit., págs. 41-50.

des que se establecen en cada uno de los sistemas fiscales para gravar las transmisiones *inter vivos* y *mortis causa*, existe una cierta equiparación tributaria a la hora de gravar las mismas.

No obstante, es necesario reconocer la escasa *recaudación y paulatina* disminución de los ingresos de la imposición sobre las adquisiciones gratuitas en la mayoría países. Los ingresos generados por la imposición sobre transmisiones patrimoniales se encuentran aproximadamente en un 2 por 100 del PIB en los países de las OCDE, incluyéndose en esa cifra, el *Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, los gravámenes sobre transmisiones de la propiedad y aquellos que gravan la propiedad inmueble, así como los Impuestos sobre transmisiones gratuitas. En España, dichos ingresos representaron el 2,01 por 100 del PIB en 2007, correspondiendo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el 0,26 por 100[33].

A pesar del crecimiento del objeto imponible, la riqueza, la recaudación derivada de los citados impuestos ha ido perdiendo peso en relación con el producto interior bruto, al mismo tiempo que la presión fiscal ha ido creciendo de forma ininterrumpida; los impuestos patrimoniales mantienen, a nivel de la OCDE, el mismo porcentaje sobre los ingresos fiscales totales; aunque en España, por el contrario, representaron el año 2007 el 9,46 por 100 de la recaudación tributaria total[34]. Mientras la recaudación ha crecido sobre la base al *Impuesto sobre la base al Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre el Volumen de Ventas*.

Los impuestos redistributivos se han relajado, buscando el Fisco junto a los impuestos tradicionales, otras fuentes de ingresos en sintonía con los nuevos principios de eficacia económica, siendo los Impuestos sobre transmisiones gratuitas de riqueza los que más retroceso han sufrido, aunque mantengan sus tarifas progresivas.

En casi todos los países, los rendimientos corresponden al Estado central o a un reparto entre el Estado y los entes subcentrales como en el caso de *Suiza y Austria*, tan sólo *Alemania, Bélgica y España*, tiene asignada la recaudación de los Impuestos a entes distintos de los Estados[35] (cuadro 6). Los países en los que el Impuesto de Sucesiones tiene un peso relevante (Francia, Japón, EUA) la recaudación corresponde en la totalidad al Estado central, cuando los rendimientos están repartidos entre con los gobiernos subcentrales el *Impuesto sucesorio* pierde peso en relación con la totalidad de los ingresos fiscales.

CUADRO 6

ADMINISTRACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES GRATUITAS

	1975	1980	1985	1996	2007
AUSTRIA	Compartida	Compartida	Compartida	Compartida	Compartida
CANADÁ	Compartida	Ente subcentral	Ente subcentral	NE(*)	NE
DINAMARCA	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
ALEMANIA	Ente subcentral	Ente subcentral	Ente subcentral	Ente subcentral	Ente subcentral
SUIZA	Compartida	Compartida	Compartida	Compartida	Compartida
NORUEGA	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
REINO UNIDO	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
SUECIA	Estado	Estado	Estado	Estado	N.E.
JAPÓN	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
EEUU	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
HOLANDA	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
AUSTRALIA	Estado	Estado	Estado	NE	NE
FRANCIA	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
ESPAÑA	Estado	Estado	Compartida	Ente subcentral	Ente subcentral
BÉLGICA	Estado	Ente subcentral	Ente subcentral	Ente subcentral	Ente subcentral

(*) No existen tributos de esa naturaleza.
Fuente: Elaboración propia según datos de la OCDE.

[33] Según datos del INE (año 2007: 20.984,43 millones de la imposición patrimonial/1.050.595 millones de €. PIB-2007 = 2,01 por 100).

[34] El total de ingresos tributarios 2007 ascendieron a 221.660,43 millones de euros: 200.676 millones de € en la AEAT+ 20.984,43 de imposición patrimonial, millones €, representando esta imposición patrimonial el 9,46 por 100 del total de ingresos tributarios. Estadísticas Tributarias- AEAT: www.aeat.es.

[35] Fuente OCDE. *Revenue Statistics*. 2006.

2 CONCEPTO, NATURALEZA Y FUNDAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

A) Concepto

Este Impuesto somete a tributación las adquisiciones obtenidos a *título gratui*to, gravándose la capacidad económica del heredero, legatario o donatario, y no la del causante o transmitente, por lo que no puede hablarse, en este sentido, de doble imposición. Dicho gravamen se agota con su realización, al ser un Impuesto instantáneo. Al mismo tiempo que debemos subrayar su ocasionalidad. Constituye, de esta forma, el hecho imponible de la imposición sobre las adquisiciones gratuitas, la entrada en el patrimonio del obligado y a título gratuito de bienes o derechos mediante herencia, legado o donación.

Si es evidente que las donaciones y las herencias aumentan la capacidad económica del beneficiario. Existe, no obstante, un sector doctrinal que ha señalado la consideración de las donaciones y sucesiones como "renta", con la necesidad consiguiente de la *supresión* del Impuesto sucesorio. Este concepto de renta que comprende todos los incrementos de patrimonio o de valor, ampliando el objeto del tributo, la *llamada teoría patrimonial de la renta de Musgrave*[36]. La *renta*, aunque ha sido objeto de varias reelaboraciones, se definiría como la suma del consumo durante el período más el aumento de valor neto patrimonial. De acuerdo con este concepto, todos los aumentos de la riqueza estarían incluidos en la "renta", sea cualquiera la forma en que se reciben o cualquiera fuente de la que proceden. Tanto las retribuciones de los factores, rentas de la propiedad, beneficios y salarios, se integrarían junto con las donaciones y herencias. Todos estos incrementos se integrarían en ella, con independencia de que tengan lugar de forma regular o irregular, de que sean esperados o convertidos en dinero.

No obstante, si es unánime la opinión de que la herencia y la donación suponen un aumento del patrimonio del beneficiario (independientemente de que se haya o no creado riqueza, como intenta contrarrestar un sector doctrinal), consideramos que dicho incremento no es equiparable con los demás componentes de aquel concepto de *renta*.

En efecto, la mayoría de la Doctrina postula un tratamiento separado de estas adquisiciones respecto del Impuesto sobre la Renta. Se trata de una capacidad de pago distinta de la que deriva de las rentas del trabajo y del capital, y ofrecen tal entidad y tantas características diferenciales que requieren un gravamen separado. Su ocasionalidad, la falta de participación del adquirente en su generación (*ganancias sin esfuerzo*), acentúan las características particulares de la capacidad económica y que se refleja en las adquisiciones gratuitas.

Su inclusión en la noción de *renta* plantearía en la práctica graves problemas, en primer lugar en orden a la adecuada valoración de los incrementos de riqueza y a la elección del período impositivo, así como para la determinación de la deuda tributaria. Su eliminación y consiguiente integración en el Impuesto sobre la Renta ocasionaría, una excesiva complejidad como señala Herrera Molina[37], siendo las adquisiciones gratuitas de carácter muy esporádico e irregular, que impiden su sometimiento a la tarifa progresiva del *Impuesto sobre la Renta*, a diferencia de las personas jurídicas que están sometidas a una tarifa proporcional y objetiva, pudiendo someter a tributación sus adquisiciones lucrativas en el Impuesto sobre la *Renta de Sociedades*. El cálculo de la cuota en función del grado de parentesco entre adquirente y el transmitente exigiría el establecimiento de un complejo sistema de normas que hace difícil su integración en el *Impuesto sobre la Renta*.

A diferencia de la *imposición sobre la renta* que tiene un acusado carácter periódico, siendo sometida a gravamen de una manera constante y permanente en la vida de los individuos, dicho gravamen se agota con su realización, al ser el Impuesto sobre adquisiciones gratuitas un Impuesto instantáneo, devengándose con carácter ocasional (no se recibe una herencia con una frecuencia más o menos determinada, sino ocasionalmente).

---

[36] Musgrave, R. y Musgrave, P.: *Hacienda Pública: teórica y aplicada*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1980, págs. 122 y ss.

[37] Herrera Molina, P.M.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. *Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Marcial Pons. Madrid. 1998, pág. 374.

Además el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como gravamen independiente, da lugar a una mayor equidad al sistema tributario en su conjunto, como subrayaré seguidamente, que integrando sus hechos imponibles en el Impuesto sobre la Renta. Ya que, en caso contrario, se someterían las adquisiciones gratuitas en España al tipo fijo del 18 por 100. La LIRPF, en este sentido, después de declarar sujetos al Impuesto las ganancias patrimoniales, excluye de su aplicación a los incrementos sometidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siguiendo el método que ha persistido en el sistema positivo español de gravar las adquisiciones gratuitas por un tributo específico[38], al igual que en la mayoría del derecho comparado, como he señalado anteriormente.

Por otra parte, debemos señalar que el objeto de los impuestos sucesorios es la adquisición de un patrimonio, globalmente considerado (modalidad del *Impuesto sobre el Capital Relicto*) o por adjudicaciones parciales (*Impuesto sobre las Porciones Hereditarias*), del causante. En el supuesto de una donación, el patrimonio recibido en la misma. Esta adquisición de bienes y derechos de forma lucrativa, cabe subrayar, se realiza sin contrapartida para el adquirente, o como algunos autores señalan, "sin esfuerzo", para destacar el incremento de esa capacidad de pago sin una actuación para el beneficiario que, justifica más aún si cabe, su sometimiento a gravamen.

Aquella adquisición debe gravarse, precisamente por el valor de esa capacidad contributiva adicional que se obtiene. Así, la base imponible en las dos modalidades citadas, está formada por los valores netos de los bienes que integren el patrimonio transmitido, con deducción de las deudas, cargas y gastos (entierro, funeral, liquidación de la herencia) en el caso del *Impuesto sobre el Caudal Relicto*, así como la existencia de mínimos exentos en el *Impuesto sobre Porciones Hereditarias* para pequeñas transmisiones.

Sin embargo, en España se han ido añadiendo sucesivamente distintas deducciones, bonificaciones (pequeños patrimonios empresariales familiares), mínimos exentos, minoraciones que obedecen al fomento de comportamientos individuales considerados útiles para la sociedad, así como por razones loables de política económica y social. Pero ello ha determinado que algunos autores critiquen el excesivo número de minoraciones en este Impuesto, siendo partidarios del establecimiento de una base más amplia, de una limitación de las deducciones y bonificaciones, y no de una tarifa tan abultada como la señalada por la ley que regula este impuesto, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como luego veremos[39].

Los sujetos pasivos serán los beneficiarios de esas adquisiciones gratuitas, si bien en el *Impuesto sobre el Capital Relicto* se tienen en cuenta las circunstancias del causante a la hora de cuantificar el Impuesto, mientras que en el *Impuesto sobre las Porciones Hereditarias* como el español, se incide en la capacidad de pago del destinatario de la transmisión, pudiendo tenerse en cuenta el patrimonio previo del heredero para introducir factores correctores. La Ley 29/1987, sigue el sistema tradicional español en materia de transmisiones gratuitas y opta por el sistema de porciones hereditarias (mayoritario también en derecho comparado) con la aplicación de reducciones en la base imponible, de coeficientes en función del parentesco y del patrimonio preexistente del causahabiente, así como de deducciones y bonificaciones.

Finalmente, frente a los críticos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que lo consideran injusto al aplicarse a las clases sociales menos favorecidas en cuanto a su nivel de económico, cuando la realidad es que debe recaer sobre los grandes patrimonios, se ha señalar que la base de este tributo se fundamenta, como veremos, en la capacidad económica adquirida y la mayor equidad tributaria que aporta al sistema tributario en su conjunto. Esta mayor garantía de equidad en un sistema fiscal pasa por la existencia de tributos directos y progresivos como el impuesto sobre adquisiciones gratuitas, con más motivo cuando somete a tributación unas ganancias patrimoniales "sin esfuerzo", ni "riesgo". Además las herencias y donaciones contribuyen en gran medida a la concentración de riqueza, por lo que es razonable que un impuesto progresivo sobre las mismas, disminuya el impacto negativo que, respecto a la eficacia económica tendría la perpetuación de la acumulación de riqueza en determinados sectores de la sociedad. A ello habría que sumar su contribución a la consecución de una igualdad de oportunidades en la sociedad y una reducción de las desigualdades en la distribución de la renta al afectar a algunas fuentes de renta que originan dicha situación, ya que

[38] Martínez Lafuente, A: "*Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema", Madrid, 2001*, pág. 114.

[39] Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, desarrollada en el Real Decreto1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

la transmisión gratuita de la riqueza por herencia o donación es un destacado factor de desigualdad en la sociedad moderna, como la familia o el sistema educativo.

Aquella injusticia, por otra parte, se disipa si lo comparamos con el *Impuesto de Transmisiones Patrimoniales*[40], basado en una mera alteración en la composición del patrimonio y no en un aumento de la capacidad de pago, o con el *Impuesto sobre el Patrimonio*[41], donde en este último se gravaba de forma objetiva, en muchos casos, el patrimonio obtenido con esfuerzo y con el ahorro de toda una vida.

Finalmente, se ha planteado que el derecho constitucional a la propiedad privada, y a la consiguiente disposición testamentaria de la herencia, se vería considerablemente limitado por las altas tarifas nominales que la imposición sobre sucesiones y donaciones han alcanzado en España, así como en los distintos países occidentales, a pesar de su escasa recaudación, tanto en términos absolutos como relativos. Sin embargo, la realidad demuestra la tributación sobre las adquisiciones gratuitas ha ido disminuyendo progresivamente tanto en España como en derecho comparado con relación a los parientes cercanos, por lo que no puede aceptarse dicho postulado ni que este impuesto tenga carácter confiscatorio, como luego estudiaremos.

No obstante, estos objetivos han quedado seriamente reducidos por la escasa capacidad recaudatoria del impuesto en España, derivada de las continuas reformas normativas, del aumento de las reducciones y bonificaciones, que no ayudan a una aplicación ejemplar de esta modalidad impositiva que exige urgentes reformas en el derecho positivo español. Reformas que deberían haberse ya producido con el objetivo de conseguir un Impuesto más realista en España y con unas tarifas más razonables, que hubiera determinado su más fácil asunción por los ciudadanos, al mismo tiempo que coherente con la finalidad de garantizar el principio de neutralidad impositiva, asegurando un funcionamiento correcto y evitando tratos de favor a determinadas formas de *renta o riqueza*. Es decir una ampliación de la base del tributo. Sin embargo, dada la actual eliminación del impuesto entre parientes cercanos, la única salida posible viene determinada por el establecimiento de una mínima de tributación a nivel nacional en el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Al mismo tiempo que se eviten el fraude y la elusión del Impuesto, para evitar el gran rechazo actual del tributo en España, lo que hace que se encuentre cuestionado y desde algunos sectores se abogue por su supresión.

B) Naturaleza

La *imposición patrimonial* se ha convertido en una de las principales fuentes de recaudación con que cuentan los sistemas tributarios más avanzados junto con la *renta y el consumo*[42]. Estos objetos imponibles se convierten en elementos fundamentales de cualquier sistema fiscal moderno. Incluso puede afirmarse que su importancia va incrementándose a medida que un país adquiere mayor desarrollo económico, ya que se considera un método acertado para "conseguir la redistribución fiscal considerada como necesaria y reducir el grado existente de concentración de rentas y riqueza" como señala Neumark[43].

En cuanto a su *naturaleza*, la doctrina es unánime en el sentido de que nos encontramos ante un impuesto directo, personal y subjetivo, lo que otorga una base sólida en que fundamentar su mantenimiento. *Directo*, debido a que es la ganancia patrimonial que supone recibir una herencia, la que constituye su hecho imponible y *no la traslación de su titularidad*, teniendo dicho gravamen la categoría de impuesto *directo*, al igual que aquéllos que gravan la *renta* o el *patrimonio*. Ya que este gravamen recae sobre la capacidad económica evidenciada con la adquisición de riqueza, que constituye un elemento determinante de dicha capacidad. A diferencia de los impuestos indirectos que recaen sobre la riqueza manifestada en el consumo (Impuesto sobre el Valor Añadido) o en la circulación (Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales). Aumento de la capacidad económica como consecuencia de las adquisi-

[40] Falcón y Tella, R: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid, 2002, pág. 35.

[41] Enciso de Yzaguirre, V: *Análisis dinámico y estructural del comportamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en España*, Inv. Jurídica n.º 1/04, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 27.

[42] En España representó el 9,47 por 100 del total de los ingresos impositivos en 2007.

[43] Neumark, F: *Principios de Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1974, pág. 215.

ciones en que se basan, reflejando una manifestación de capacidad económica a través de los actos traslativos y no por la existencia misma de esos patrimonios[44].

Personal y subjetivo, ya que para cuantificar la deuda tributaria se tienen en cuenta las circunstancias personales del contribuyente, como el parentesco con el transmitente, su edad, y su capacidad económica. Circunstancias que adquieren su verdadero significado en la modalidad de porciones hereditarias, donde se somete a gravamen la capacidad económica individual de cada causahabiente. Finalmente sirve de complemento del sistema fiscal, gravando las ganancias patrimoniales lucrativas frente al Impuesto sobre la Renta que recae sobre el resto.

C) Fundamento

El Impuesto de Sucesiones es una Institución discutida[45] y cuya pervivencia está siendo replanteada actualmente en España como hemos visto. La determinación de los *fundamentos* de un impuesto es importante dentro de la *imposición directa*[46], cuando, además, convive con otras figuras tributarias[47]. Se han enunciado múltiples y variados argumentos para justificar un impuesto clave del sistema impositivo, desde la teoría del beneficio para compensar al Estado por el disfrute pacífico y la protección de la normal transmisión de bienes, hasta la participación de los poderes públicos en los patrimonios de los particulares, motivado por que esa misma actividad pública ha ayudado a las acumulaciones individuales de riqueza. Si bien, hoy día, son los argumentos fundamentalmente *tributarios*, como los que señalan la adquisición de riqueza como un elemento determinante de la capacidad económica en una transmisión gratuita, los que *principalmente* deben servir de fundamento al gravamen. Incluso para algunos, sobre la que debería recaer un mayor rigor tributario.

a) *Fundamentos Tributarios*

Podríamos así fundamentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si coadyuva a la constitución de un sistema tributario justo con el cumplimiento de una manera sistemática de los principios enumerados en el artículo 31.1 de la C.E. Para ello, deberíamos estudiar si el Impuesto objeto de estudio, cumple las expectativas constitucionales depositadas en los principios de *capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad* para la consecución de la justicia tributaria en el sistema fiscal español.

Capacidad económica

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en este sentido, se fundamenta claramente en la adquisición de riqueza y el consiguiente incremento patrimonial del beneficiario como hemos visto[48]. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por tanto, la riqueza gravable no está constituida por el acto de transmisión, sino por el valor económico de los bienes transmitidos y *adquiridos* por el sujeto pasivo. La transmisión no es más que la circunstancia que identifica el momento donde es exigible el impuesto. En el ISD no se grava la transmisión hereditaria ni la transmisión lucrativa *inter vivos*, sino la capacidad económica inherente a los bienes que son objeto de la transmisión y la consiguiente adquisición por el causahabiente o por el donatario. Cabe concluir, en efecto, que realmente existe un aumento en la capacidad de pago en el heredero, como señala el *Informe* Carter[49]: "Con toda evidencia, las donaciones y herencias aumentan la capacidad económica del beneficiario".

En definitiva, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se fundamenta en una manifestación evidente de capacidad económica, precisamente la derivada de la adquisición de riqueza y el consiguiente incremento patrimonial del beneficiario[50], sin una contraprestación por la persona

[44] Bénitez de Lugo, F., *Sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado*s. Revista de Hacienda Pública, n.º 2. 1970, pág. 74.

[45] Merino Jara, I: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas actuales,* Aranzadi Editorial, Navarra, 2001.

[46] La *Exposición de Motivos* de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, califica a éste por su naturaleza directa y complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

[47] Banacloche Pérez-Roldán, J: *Impuestos sobre las Personas Físicas, IRPF, IRNR, IP e ISD*, La Ley, Madrid, 2004, pág. 667.

[48] Giardina, E: *Le basi teoriche del principio de la capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961, págs. 45-53.

[49] *Informe Carter*: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1975, pág. 80.

[50] Giardina, *Le basi teoriche del principio de la capacità contributiva*, …, cit. págs. 45-53.

agraciada. En este sentido, el Impuesto sobre porciones hereditarias es el que mejor se presta, al tener en cuenta la capacidad individual de pago, de acuerdo a su situación individual, al igual que en el Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, para Moschetti[51] el principio de capacidad económica, cumple tres funciones, define el presupuesto de un tributo (el objeto o manifestación de dicha capacidad sobre el que ha de recaer), constituye un criterio de justicia en el reparto (la cuota a pagar según la capacidad) y un límite al poder tributario (no se gravará una capacidad contributiva inexistente).

De esta forma, el principio de capacidad tributaria realizaría una función garantista, además de constituir un límite al legislador y un criterio de reparto de la carga tributaria para conseguir un sistema tributario justo[52]. Este principio, en primer lugar, garantizaría que el gravamen recaiga sobre un objeto o manifestación económica evidente, que "quebraría en aquellos supuestos en los que capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia"[53], de manera que el legislador debe escoger como hechos imponibles aquellos actos o negocios que la manifiesten. Cualidad, que como hemos señalado anteriormente, reúne una adquisición gratuita.

Por todo ello, parecen injustificados los ataques actuales desde un sector doctrinal en España a esta figura tributaria, que grava una fuente significativa de capacidad económica, la adquisición de riqueza[54], sobre la base de dicho principio. Desde el mismo punto de vista constitucional, además, debe rechazarse la aseveración de que no existe una manifestación de capacidad económica en las transmisiones lucrativas dentro de la unidad familiar, como también parece apuntar el Informe Carter[55].

Primeramente, porque como señala el TC, sentencia 45/1989, de 20 de febrero[56], en relación al Impuesto sobre la Renta y la tributación conjunta, este impuesto personal (al igual que el ISD) recae sobre las capacidades económicas individuales[57] (en el mismo sentido, la STC 209/1988, de 10 de noviembre, 209/1988 y 45/1989, de 20 de febrero). Por lo tanto, no puede aceptarse en derecho constitucional español, la transformación de este gravamen en un impuesto de grupo, ya que se infringiría el derecho fundamental de cada persona, a contribuir, de acuerdo a la propia capacidad económica (STC 45/1989, FJ 7). En definitiva, las transmisiones gratuitas entre distintas personas, aun dentro de una unidad familiar, representan una manifestación de dicha capacidad y deben ser sometidas a gravamen.

Todo ello y en segundo lugar, sin perjuicio de que el legislador, de acuerdo con el mandato constitucional de protección a la familia (art. 39 de la CE), deba tener en cuenta esta circunstancia en la modulación de aquella tributación, a través de mínimos exentos, deducciones y bonificaciones, que en este impuesto adquieren un especial significado. En este sentido, si bien el principio de capacidad económica constituye un límite constitucional al poder legislativo en materia tributaria, ello no impide que el presupuesto de hecho del tributo tengan en cuenta consideraciones extrafiscales (STC 37/1997, FJ 13), como las derivadas de asegurar el cumplimiento de objetivos constitucionales (protección a la familia, art. 39 de la CE, etc.), así como de los principios rectores de la política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1 de la CE) y enunciados en el art. 2 de la Ley General Tributaria (LGT).

Para limitar el principio de capacidad económica con fines extrafiscales, es necesario: a) controlar la idoneidad de la medida, b) su necesidad, c) la proporcionalidad a fin de ponderar la lesión del principio de capacidad económica y los fines perseguidos bajo la perspectiva del interés general.

---

[51] Moschetti, *Trasttato di Dereito Tributario*, CEDAM, Padua, 1994.

[52] Almudí Cid, J.M.: *El Régimen Jurídico de Transparencia Fiscal Internacional*, IEF, Estudios Jurídicos, 2005, pág. 51.

[53] STC 221/1992, de 22 de septiembre, FJ 4.º.

[54] Herrera Molina, P.M.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, …, cit, pág. 138.

[55] *Informe Carter*, IEF, Volumen II, pág. 80: "Recomendamos, por consiguiente, que con excepción de las transferencias de bienes entre miembros de la Unidad familiar..., sean consideradas como una "renta" a efectos del impuesto".

[56] Sobre la inconstitucionalidad del régimen tributario de declaración conjunta en el IRPF: SSTC 47/2001, de 15 de febrero y 212/2001, de 29 de octubre. Véase SSTC 21/2002, de 28 de enero y 255/2004, de 22 de diciembre.

[57] Nuñez Grañon, M.: "Régimen Tributario de las Uniones de Hecho", *Derecho Privado y Constitución*, n.º 12 enero-diciembre 1989, págs. 189-222.

La lesión no puede ser absoluta, sino que ha de ponderarse su necesidad, mínima lesión y ponderación de los bienes jurídicos afectados, juicio de proporcionalidad a que se refiere la SSTC 76/1990, FJ 9.A y 37/1997, de 26 de marzo, FJ 13).

Puede, en este sentido, considerarse que el distinto tratamiento a las adquisiciones gratuitas sobre la base del parentesco, la protección del patrimonio artístico y la facilitación de la transmisión de la empresa familiar, no es una desigualdad de índole subjetiva, sino una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es contemplada en el artículo 31.1 de la C.E. (SS.TC. 159/1997, de 2 de octubre, FJ 4.º; 183/1997, de 28 de octubre, FJ 3.º; 55/1998, de 16 de marzo, FJ 3.º; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 4.º; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 3.º; 84/1999, de 10 de mayo, FJ 4.º, y 200/1999, de 8 de noviembre, FJ 3.º). Elementos que deben ser ponderados dentro de nuestro marco constitucional.

No obstante, para determinar la constitucionalidad de las reducciones y bonificaciones del ISD, partiendo que dicho Impuesto es un tributo personal llamado a gravar las adquisiciones de cada uno de los sujetos pasivos, estando sometido no sólo al principio constitucional de igualdad (artículo 14 CE), sino también a los de generalidad, capacidad y progresividad que, en el ámbito específicamente tributario, concretan y particularizan aquella genérica interdicción del trato discriminatorio, (SSTC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 7.º, y 134/1996, de 22 de julio, FJ 6.º A), habrá que comprobar el sometimiento a los mencionados principios, como luego se estudiará. No sin señalar, que la eliminación desproporcionada del impuesto entre parientes cercanos, sin ser sometida a ningún límite, entra en conflicto con los principios enunciados para la configuración del sistema tributario justo, previsto en la CE.

Además, el principio de capacidad económica constituye un criterio de reparto de la carga tributaria, como criterio de justicia, así el TC reconoce que por imperativo del artículo 31.1 de la CE, sólo puede exigirse cuando exista capacidad económica y en la medida –en función de la propia capacidad económica– (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8.º), conjuntamente con los otros principio enunciados en dicho artículo, que pasamos a estudiar, lo que debe ser tenido en cuenta en el estudio sobre la presunta inconstitucional del gravamen en algunos supuestos.

Principio de Progresividad

Además la imposición sobre las adquisiciones lucrativas coadyuva al establecimiento de un sistema tributario justo en España a que hace referencia el artículo 31.1 de la CE, gravando las adquisiciones de riqueza, fundamentalmente de los grandes patrimonios y aumentando la *progresividad* del sistema[58]. Así, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con su tarifa progresiva da una mayor equidad al sistema tributario español. Este gravamen constituye una garantía de la tributación de las ganancias de capital y adquisiciones de riqueza, que con su tarifa más que proporcional, ayuda a la consecución de un sistema fiscal justo. Al mismo tiempo que coadyuva al aumento de la progresividad del sistema fiscal en su conjunto a que se refiere el artículo 31 de la CE, permitiendo una cierta igualdad de trato de los contribuyentes en el pago de los tributos, junto a los efectos sobre los grandes patrimonios al evitar la concentración de riqueza.

De forma que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede ayudar al incremento de la progresividad del sistema tributario español, cuando la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta somete a tributación la base imponible del ahorro, los rendimientos de capital mobiliario y las ganancias patrimoniales (cualquiera que sea su período de generación), a un tipo único y proporcional. Aunque la tarifa del Impuesto en España es altamente progresiva si la comparamos con el derecho comparado, que con el coeficiente multiplicador puede duplicarse. Por lo que una futura reforma debería estudiarse la reducción de los coeficientes multiplicadores (por parentesco y por el patrimonio preexistente) para la más fácil asunción del impuesto por los ciudadanos. Cuando las Comunidades Autónomas apenas han modificado dicha tarifa.

Por otra parte, a través del principio de progresividad tributaria se hace efectiva la distribución de la carga tributaria según la capacidad económica, siendo una medida de la propia igual-

[58] Adame Fernández , F.D. y Adame Fernández, M.A.: "La sucesión y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Análisis de los argumentos a favor y en contra de su posible supresión", *Alcabala-Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, n.º 1/2003, pág. 110.

dad[59]. En este sentido, la sentencia del TC 27/1981, antes citada, señala que el sistema tributario justo no puede separarse de los principios de igualdad y progresividad, esta última predicable en el conjunto del sistema tributario.

Junto con la finalidad redistributiva del principio de progresividad por vía del gasto público, a favor de determinadas atenciones sociales en relación con los ingresos generados por las diversas figuras tributarias. Ha de destacarse, además, que la progresividad está relacionada con el principio de igualdad tributaria, de manera que permita un tratamiento justo al contribuyente, así como conseguir una igualdad efectiva entre los ciudadanos dentro de determinados límites frente a este impuesto. De esta forma, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones realiza un trato equitativo a los distintos contribuyentes según la capacidad de pago de cada uno de ellos, sometiendo a tributación con su tarifa progresiva cada una de las capacidades económicas, lo que genera una tributación efectiva en condiciones de igualdad.

Principios de Generalidad e Igualdad Tributarias

Otro principio tributario, el de *generalidad tributaria*, *con* referencia al deber de contribuir, que está indisolublemente unido a los principios de igualdad y capacidad económica, impone igualmente al legislador un triple mandato, gravar las distintas fuentes de capacidad económica (entre ellas las adquisiciones a título gratuito), evitar el fraude tributario y no establecer exenciones o beneficios con carácter arbitrario[60].

Este principio vincula a los poderes públicos, de manera que el legislador debe gravar, objetivamente, todas aquellas situaciones que sean reveladoras de una capacidad económica, susceptible de sujetarse a gravamen, y subjetivamente, a toda persona que se encuentre en dicha situación, no pudiendo ser excluida de forma arbitraria.

Frente a la pretensión de una supresión total de este gravamen, ha de subrayarse que dicho principio constitucional obliga al legislador para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos, agote, en lo posible, todas las manifestaciones de la capacidad económica, "buscando la riqueza allí donde se encuentra" (STC 27/1981, de 20 de junio, FJ 4), constituyendo un límite constitucional a la hora de configurar el sistema tributario[61]. De forma, que no hay motivos para excluir de gravamen las adquisiciones gratuitas de riqueza, fuente significativa de capacidad económica.

Asimismo la infinidad de beneficios creados en esta forma de imposición atenta contra la generalidad del impuesto, que es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, pues un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago, como señala Rodríguez Bereijo[62]. La fractura de este principio debe venir justificada y ser proporcionada al fin extrafiscal perseguido (STC 37/1987 y 186/1993), en base a lo cual no cabrían las exenciones absolutas, ni establecer beneficios fiscales desproporcionadamente al objetivo que tratan de cumplir.

Si la generalidad tributaria es incompatible con cualquier privilegio o inmunidad a la hora de contribuir a los gastos del Estado como señala Rodríguez Bereijo[63]. Ni que los poderes públicos, podría añadirse, pueden ni deben obviar aquellas fuentes relevantes de capacidad económica. Solamente razones políticas, económicas y sociales, pueden en ocasiones legitimar y justificar la quiebra del principio de generalidad.

---

[59] Rodríguez Bereijo, A.: "Los Principios de la Imposición en la Jurisprudencia Constitucional Española*", Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 110, octubre-diciembre, 1998, pág. 621.

[60] Albiñana García Quintana, C.: "Comentario al artículo 31 de la CE" en O. Alzaga Villamil, *Comentarios a la Constitución*, tomo I, Edersa, Madrid, 1983, pág. 437.

[61] Rodríguez Bereijo*,* A: "Los Principios de la Imposición en la Jurisprudencia Constitucional Española*", Revista Española de Derecho Financiero*, …, cit, pág. 613.

[62] Rodríguez Bereijo*,* A: "Los Principios de la Imposición en la Jurisprudencia Constitucional Española*", Revista Española de Derecho Financiero*, …, cit., pág. 621.

[63] Rodríguez Bereijo*,* A: "Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", D.G. del Servicio Jurídico del Estado, XV Jornadas de Estudio, *El Sistema Económico en la Constitución Española*, Vol. II, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones , Madrid, 1994, pág. 1315.

El principio de generalidad centra, en primer lugar, el contenido del principio de capacidad económica. Principios que delimitan el contenido de la justicia tributaria y obligan a que el legislador a la hora de diseñar los hechos imponibles, deba velar por ser el más completo posible al tomar en consideración "*todas*" las situaciones indicativas de capacidad económica[64]. De esta forma la aplicación del principio de capacidad económica demanda que no se produzcan desigualdades arbitrarias en el momento de gravar dicha capacidad, siendo arbitrario el tratamiento, si las desigualdades de trato obedecen a criterios ajenos a la propia capacidad económica, como puede ser la nacionalidad del obligado tributario[65]. El deber de contribuir, por tanto, lleva implícito un trato no discriminatorio, de acuerdo con el señalado artículo 31 de la CE, y aportar por igual, junto a los demás ciudadanos, al levantamiento de las cargas públicas, de acuerdo con la propia capacidad económica[66].

Entonces, ¿por qué esa defensa de la eliminación de las adquisiciones gratuitas como objeto de tributación? ¿No será que se defienden posiciones de los grupos más privilegiados? Las necesidades de inversión en gastos sociales aumentan continuamente (Ley de Dependencia), los gastos sanitarios, pensiones[67], etc. ¿Por qué renunciar a unas manifestaciones evidentes de capacidad? Las adquisiciones gratuitas, ganancias sin esfuerzo ¿No supone esto, una violación de los principios de generalidad y capacidad económica previstos en el artículo 31.1 de la CE?.

En segundo lugar, la generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición. El sistema tributario será justo si *todos* los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago, impidiendo todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los impuestos. Este el significado del término "*Todos*" con que se inicia el artículo 31 de la CE, donde el principio de generalidad encuentra su aplicación como límite a la concesión arbitraria a través de la ley, de exenciones y beneficios fiscales (art. 133.3 de la CE).

El legislador puede conceder bonificaciones o exenciones, o utilizar el tributo con fines extrafiscales. Beneficios que pueden ser constitucionalmente legítimos o exigidos para la realización de otros principios constitucionales (igualdad, capacidad económica o progresividad tributaria) o para la consecución de otros bienes constitucionalmente protegidos (derechos económicos y sociales del capítulo III del Título I), considerándose que la desigualdad de trato que la exención o el beneficio tiene una justificación razonable y proporcionada al fin perseguido (SSTC 37/1987 y 186/1993). Sólo así el beneficio fiscal no afectará a los principios de igualdad y generalidad. No puede, en este sentido, establecerse tanto exenciones o beneficios con carácter arbitrario[68], o de forma desproporcionada, como veremos. Se trataría de una forma antiprivilegios en el Derecho tributario y vendría ligada con el principio de igualdad. De manera que las bonificaciones fiscales se encontrarían justificadas en razón de otros motivos constitucionalmente amparados y que respondan al principio de justicia[69], a través de medidas fiscales adecuadas y proporcionadas a tal objetivo.

En este sentido, como he señalado anteriormente, no deja de quedar afectado este principio por la eliminación de forma desproporcionada del gravamen, tal y como han realizado una mayoría importante de Comunidades Autónomas, ya que el deber de contribuir del propio art. 31.1 tiene un doble significado, el derecho de contribuyente a contribuir según su capacidad económica y la protección constitucional al *interés fiscal del Estado* en el gravamen de todas las rentas y formas de riqueza.

Si con anterioridad, se afirmaba la posible infracción del principio de igualdad al considerarse que el impuesto lo pagaban los pequeños contribuyentes. Ahora, que se ha establecido por la normativa autonómica su exención ilimitada en muchos casos entre parientes cercanos, junto al pequeño contribuyente, así como la derivada de una amplia variedad de exenciones objetivas, parece

[64] Cortés Domínguez, M: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, pág.93.

[65] Cors Meya, C.: "Los principios de justicia tributaria en la LGT en "*Comentarios a la LGT y Líneas para su reforma*". *Homenaje a Fernando Saínz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 96.

[66] Benda, Maihofer, Vogel, Hesse Y iede, *Manual de Derecho Constitucional*, 2.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 611-612.

[67] Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal Atención a las personas en situación de Dependencia. (BOE 15/12/2006).

[68] Albiñana García Quintana, C.: "Comentario al artículo 31 de la CE" en O. Alzaga Villamil, …, cit, pág. 437.

[69] Saínz de Bujanda, F.: *Lecciones de Derecho financiero* , 10 edición, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, pág. 105.

más adecuado reivindicar la generalidad del tributo y exigir la ampliación de su base, controlando coordinadamente los beneficios tan alegremente otorgados. Una futura reforma debería introducir en este sentido una base mínima de tributación para evitar diferencias que no pueden ser asumidas por nuestro sistema fiscal.

Podemos finalmente concluir, que la eliminación del gravamen de las adquisiciones gratuitas afectaría de lleno al principio constitucional de someter a gravamen todas las fuentes de renta y adquisición de riqueza. Al mismo tiempo que parece evidente, ante la enorme cantidad de beneficios fiscales que gravitan sobre las mismas, que las Administraciones Tributarias pueden estar socavando seriamente el principio constitucionalidad de generalidad tributaria, al establecer exenciones a favor de personas o bienes, injustificada y desproporcionadamente en muchos casos, mientras aumenta la presión tributaria sobre las rentas del trabajo y las clases menos favorecidas, como veremos seguidamente.

b) *Fundamentos extratributarios*

Las finalidades extrafiscales están perfectamente admitidas en nuestro sistema constitucional. Se ha señalado en este sentido, que este impuesto puede contribuir en favor de una distribución más equitativa de la riqueza, al ser la herencia y las donaciones el factor más importante de concentración de patrimonio, por lo que este Impuesto que la grave, con el carácter de progresivo en términos razonables, ayudaría a un reparto más equitativo de la propiedad. Así como reducir las desigualdades sociales, al permitir una mejor distribución de la renta y de la riqueza, al mismo tiempo que fomentaría la igualdad de oportunidades.

Respecto a la *eficacia económica*, contribuiría a disminuir la perpetuación de la acumulación de riqueza en determinados estratos de la sociedad y al gravar la universalidad de los bienes que componen un patrimonio, se puede hacer tributar periódicamente a algunos activos que, por no realizarse, o por no generar una renta regular, quedarían fuera de tributación. Al mismo tiempo que al gravar la universalidad de los bienes que componen un patrimonio, se puede hacer tributar periódicamente a algunos activos que, por no realizarse, o por no generar una renta regular, quedarían fuera de tributación.

Finalmente la información que puede proporcionar sobre la titularidad de algunas fuentes de renta, resulta de enorme importancia para su gravamen efectivo o para la detección de ganancias patrimoniales que hasta ese momento de su transmisión permanecían latentes. Estudiemos detenidamente estos argumentos a favor del gravamen.

a) *Igualdad material entre los ciudadanos*

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto desde el punto de vista de constituir una herramienta válida para ver realizada la igualdad material, enunciada en el artículo 1 de la CE[70] y consagrada en su artículo 9.2., como por razones éticas, al gravar unas adquisiciones realizadas sin un esfuerzo previo por el beneficiario, tiene su plena justificación en un sistema tributario moderno. Resulta evidente que las adquisiciones gratuitas son causa y vehículo transmisor de desigualdad, contraria al principio de igualdad consagrado en el primer artículo de nuestro texto constitucional. Si el sistema fiscal en su conjunto está viendo reducida su progresividad, un Impuesto como el *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, que recae sobre la riqueza adquirida gratuitamente y través de una tarifa progresiva, puede ayudar al mantenimiento de una cierta igualdad en la imposición que establece la propia Constitución Española, así como en las condiciones de vida de los ciudadanos.

La igualdad es uno de los valores supremos de nuestro ordenamiento (artículo 1 de la CE), que se desdobla en la igualdad material que propugna el artículo 9.2 de la CE, y la formal, que viene recogida en los arts. 14 y 31.1 de la CE. Es la igualdad material una característica del Estado Social y Democrático, por la fuerte influencia del principio de solidaridad, cuya finalidad es la superación de las desigualdades que no se consiguen eliminar con la simple igualdad formal[71], garantizándose una cierta igualdad de oportunidades y una justa distribución de la renta nacional.

[70] Rahona López, M.: *Educación Universitaria e Inserción Laboral de los Jóvenes Españoles*, IEF, 2007, pág. 86. La autora analiza como el patrimonio, el origen familiar influye en el acceso a los estudios universitarios.

[71] Herrera Molina, P.M.: "El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional, *DEDF* n.º 67, 1990, 1990, pág. 397.

Si la igualdad formal se concreta en los artículos 14 y 31.1 de la CE, aunque con distinto significado[72], en el primer caso de una igualdad ante la ley; en el segundo, de la igualdad de acuerdo con la capacidad económica, progresividad y justicia. Principios materiales que permiten la concreción del genérico deber de contribuir, constituyendo la igualdad en uno de los pilares de la Justicia tributaria propugnada por el artículo 31.1 de la CE.

La igualdad material que predica el artículo 9.2 de la CE, debe permanecer como objetivo social deseable de los poderes públicos, y donde los *Impuestos sobre adquisiciones gratuitas* pueden constituir un medio de llevar a cabo el objetivo citado, reconociendo las limitaciones inherentes en conseguirlo. Una herramienta válida para ver realizada la igualdad material[73], una igualdad real, que se concreta en una igualdad de oportunidades, evitando la transmisión de desigualdad en la sociedad a través de las transmisiones lucrativas; esa igualdad a que hace referencia el artículo 9.2 del título preliminar de la CE, si bien no constituye un derecho fundamental, sí que obliga al legislador a introducir en nuestro ordenamiento los instrumentos necesarios para su consecución. Que en el plano fiscal destaca sobremanera el Impuesto sobre adquisiciones gratuitas, que grava las transmisiones generadoras de una desigualdad en la sociedad.

La escasa recaudación del *Impuesto sobre adquisiciones gratuitas* no es óbice para el mantenimiento del Impuesto, por el gravamen que realiza de los grandes patrimonios y aquellas adquisiciones no ligadas a una cercanía de parentesco entre los intervinientes. Cuando las transmisiones gratuitas son fuente importe generadora de desigualdad. Así Musgrave señala que[74] "desde el momento en que la transmisión de riqueza a través de las herencias es uno de los principales factores que influyen en la concentración de la misma, los impuestos sucesorios se convierten en un instrumento particularmente adecuado para modificar la distribución de la riqueza", o como enuncia Due[75], la fiscalidad de las sucesiones "disminuye los peligros de la continuidad del poder monolítico de la riqueza".

Albi ha estudiado el impacto de las transferencias intergeneracionales de riqueza sobre la distribución personal del patrimonio[76], considerándole decisivo en la explicación de la concentración existente en las distribuciones patrimoniales. La distribución de la riqueza es básicamente motivada por la acumulación personal y las transmisiones a título gratuito[77]. Algunos estudios sobre la distribución de la renta y la riqueza han señalado que en los últimos 20 años ha aumentado el grado de concentración de aquéllas, lo que justificaría su existencia[78]. En España un 1 por 100 de la población disponía del 19,90 por 100 de la riqueza, el año 2000[79]. De manera que las adquisiciones gratuitas favorecen la desigualdad en la distribución de la renta y la riqueza entre los individuos[80], que un adecuado gravamen puede aliviar.

b) *Equidad del sistema tributario español*

El Impuesto sobre adquisiciones gratuitas otorga una mayor equidad al sistema tributario español con el cumplimiento de un doble objetivo: la tributación efectiva de las ganancias de capital y el aumento de la progresividad del propio sistema, al someter a aquéllas a un tipo progresivo.

[72] Con un acceso diferenciado a la justicia constitucional. J.M. Tejerizo López: "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional", *REDF,* n.º 100, 1998, págs. 691 y ss.

[73] Rahona López, M.: *Educación Universitaria e Inserción Laboral de los Jóvenes Españoles*, …, cit, pág. 86. La autora analiza como el patrimonio, el origen familiar influye en el acceso a los estudios universitarios.

[74] Musgrave, R. y P. Musgrave , *Hacienda Pública: teórica y aplicada*, …, cit., pág. 548.

[75] Due, J.: *Análisis económico de los impuestos*, Ed. El. Ateneo. Buenos Aires. 1990, cit., pág. 347.

[76] Albi Ibáñez, E: "Las transferencias intergeneracionales y las distribuciones de renta y patrimonio". *Hacienda Pública Española*, n.º 28. 1974. Págs 153-204.

[77] Stinglitz, J.E.: "La Distribución de la Renta y La Riqueza entre los individuos". *Hacienda Pública Española*, n.º 45, 1977. Pág. 145.

[78] Slemrod, J. y Bakija, J.: "Dos Growing Inequality reduce Tax Progresivity? Should It?" Office of Tax Pilicy Research *Working Paper*, n.º 99-3, University of Michigan.

[79] Durán Cabré, J.M.ª y Esteller Moré, A: An Empirical Análisis of Capital Taxation: Equito *VS* Tax Comliance, IEF, *Papeles de Trabajo*, n.º 4/2007, pág. 33.

[80] Albi Ibáñez, E: "El análisis teórico de la distribución patrimonial y de los Impuestos sobre el Patrimonio". *Hacienda Pública Española*, n.º 45.1977. IEF. Págs. 143-144.

Además, la consecución de un sistema tributario justo a través de los principios enunciados en el artículo 31 de la CE, debe garantizar un tratamiento equitativo de las distintas fuentes de renta y riqueza[81]. La equidad tributaria es una de las principales razones utilizadas para justificar el Impuesto sobre las adquisiciones gratuitas, al incrementar éste notablemente la progresividad del sistema, que para Gale y Slemrod[82] sigue plenamente vigente en la actualidad. Por lo que debe mantenerse la progresividad de dicho Impuesto, como señala Slemrod[83], ya que la progresividad a través del Impuesto sobre la Renta es limitada. Las ganancias de capital son gravadas actualmente en España a tipo fijo, y sólo en el caso de que se realicen, de manera que este gravamen posibilita una tributación equitativa de las ganancias de capital. En este sentido, corresponde el Impuesto de Sucesiones una doble misión: gravar las ganancias de capital que no sean gravadas durante la vida de una persona y, por otro lado, aumentar los tipos impositivos de las rentas de capital[84], además de gravar las ventajas que supone en sí mismo el hecho de heredar desde el punto de vista de la equidad[85]. Cuando en estos últimos años, ha aumentado la concentración de la renta y la riqueza en determinados estratos sociales, lo que justificaría su existencia[86].

Al mismo tiempo, la consecución de un sistema tributario justo a través de los principios enunciados en el artículo 31 de la CE, debe garantizar al mismo tiempo un tratamiento equitativo de las distintas fuentes de renta y riqueza, ya que las ganancias de capital son gravadas actualmente en España a tipo fijo, y sólo en el caso de que se realicen. De manera que el Impuesto sobre adquisiciones gratuitas al gravar las ganancias de capital a tipo progresivo, establece una cierta equidad con el Impuesto sobre la Renta que somete dichas ganancias a un tipo fijo, frente a la tributación progresiva de los rendimientos del trabajo.

Cuando, el importe de la recaudación de la imposición indirecta, además, se acerca al 50 por 100 de los ingresos totales y, en la imposición directa, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se base en un 80 por 100 en las rentas de trabajo, frente al 6,2 por 100 de las ganancias de capital a tipo fijo (cuadro 7). Por lo que debe ser sobre ellas donde debe darse una mayor incidencia por parte de la imposición patrimonial.

Por otra parte, los *Impuestos sobre la Renta* gravan estas ganancias de capital en el momento en que se realizan, quedando fuera mientras se van acumulando, correspondiendo como señala *Due*, a los *Impuestos sucesorios* tener un efecto "*revisor*", ya que nos permite aprovechar el instante de la muerte del causante para gravar todas aquellas rentas o ganancias patrimoniales que por diferentes motivos escaparon de su tributación en su debido momento, el *Impuesto sobre Sucesiones como Impuesto sobre la Renta diferida*.

Este gravamen permite, por otra parte, la consecución de otras finalidades extrafiscales, como su contribución a favor de una distribución más equitativa de la riqueza, al ser la herencia, junto a la donación, el factor más importante de concentración de patrimonio, por lo que este Impuesto que la grave, con el carácter de progresivo en términos razonables, ayudaría a un reparto más equitativo de la propiedad. Cuando la distribución de la riqueza está basada en gran parte por la concentración realizada a través de transferencias intergeneracionales. Así como reducir las desigualdades sociales. Esta igualdad es uno de los valores supremos de nuestro ordenamiento (artículo 1 de la CE), con la pretensión de ser efectiva (artículo 9.2 de la CE) y superar la mera igualdad formal, como antes se ha señalado.

---

[81] El artículo 2 de la Ley General Tributaria, menciona el principio de equidad tributaria.

[82] Gale, W.G. y Slemrod, J.B.: "Policy Watch for Estate Tax?", *Journal of Economic Perpectives*. Vol. 15, n.º 1. Winter, págs. 205-218.

[83] Slemrod, J.: *Does Atlas Shug? The Economic consequences of taxing Rich*, New York: Harvard University Press qand Russell Sage Foundation, 2000. La renta media de receptores de herencias es de 47.433€. La renta media de receptores de herencias entre 2,5 y 10 millones de dólares es de 123.000$ y de los que reciben herencias superiores a 10 millones de € de 271.000€.

[84] Poterba J.M. y Scott, W.: *Thew Distribution Burden of Taxing Estates and Unrealized Capital Gains ay the Time Of Death,* in Gale, W.G.; Hines J.R. y J. Selemrod eds: Retthinking the State and Gilt Taxation. Whasington, D.C., Brookings Institution Press. Forthcoming.

[85] Ventajas que han sido señaladas por Galbraith, *The affuent Society*, 1962, Peguin Books, pág. 13:" Wealth in nothing without its abventages". J.B. Atkinson, *The Case for Tax on Wealth* , Businnes and Society Review.

[86] Slemrod, J. y Bakija, J.: *Dos Growing Inequality reduce Tax Progresivity*? Should It? Office of Tax Policy Research Working Paper, n.º 99-3, Universitu of Michigan.

CUADRO 7

COMPOSICIÓN DE LA RENTA IRPF 2004-2005

Fuentes de renta	2004	%	2005	%
1. Trabajo	**268.512.959**	**79,61**	**291.006.337**	**78,61**
2. Capital	**18.123.932**	**5,37**	**19.890.841**	**5,37**
Inmobiliario	6.560.782	1,95	7.011.258	1,89
Mobiliario	11.563.150	3,43	12.879.583	3,48
3. Actividades Económicas	**28.481.929**	**8,44**	**28.605.775**	**7,73**
Estimación directa	17.393.648	5,16	18.353.572	4,96
Estimación objetiva	11.088.281	3,29	10.252.203	2,77
Actividades agrarias	3.593.192	1,07	2.687.199	0,73
Resto de actividades	7.495.089	2,22	7.565.004	2,04
4. Régimen de Atribución de rentas	**4.053.620**	**1,20**	**4.508.392**	**1,22**
Capital inmobiliario	72.060	0,02	119.252	0,03
Capital mobiliario	481.553	0,14	662.705	0,18
Actividades económicas	3.500.007	1,04	3.726.435	1,01
5. Rentas imputadas	**1.549.532**	**0,46**	**1.668.206**	**0,45**
Propiedad inmobiliaria	1.417.777	0,42	1.652.969	0,45
Transparencia fiscal interna, AIEs y UTEs	129.811	0,04	12.714	0,00
Transparencia fiscal internacional	573	0,00	1.145	0,00
Derechos de imagen	1.261	0,00	1.251	0,00
Parti- ins.inv. Colectiva de paraísos fiscales	109	0,00	127	0,00
6. Ganancias y pérdidas patrimoniales	**16.566.430**	**4,91**	**24.509.903**	**6,62**
Período de generación < ó = a un año	1.325.730	0,39	1.899.337	0,51
Saldo positivo	1.425.988	0,42	1.995.420	0,54
Saldo negativo	100.259	0,03	96.803	0,03
Período de generación superior a un año	15.648.838	4,64	23.112.667	6,24
Compen. de saldos - ejerc. anteriores	408.138	0,12	502.101	0,14
RENTA	**337.288.402**	**100,00**	**370.189.453**	**100,00**
PARTE GENERAL	321.913.168		347.455.587	
PARTE ESPECIAL	15.375.234		22.733.866,00	

Fuente: El IRPF y el IP en 2005. Ministerio de Economía y Hacienda.2008.

Manifestada esta situación, existe un cierto consenso entre la doctrina para que la fiscalidad pueda contribuir a limitar estas acumulaciones permanentes de riqueza en determinados niveles de la sociedad, siendo los impuestos sobre las transmisiones gratuitas de riqueza uno de los instrumentos más adecuados.

Sin embargo, los argumentos más enérgicos en esta formulación, se basan en consideraciones éticas, las transmisiones gratuitas de riqueza como ganancias "*sin esfuerzo*" que en consideración al principio de equidad, deberían sufrir una fiscalidad acorde con su carácter lucrativo y ocasional. Como afirma Fuentes Quintana[87], los Impuestos sucesorios un medio para "limitar el derecho de una persona a adquirir riqueza sin su propio esfuerzo".

[87] Fuentes Quintana, E.: *Hacienda Pública: principios y estructura de la imposición*, Madrid, 1990, pág. 312.

Las herencias en su papel negativo con relación a la distribución de la riqueza, es que permiten que los procesos que generan desigualdad operen de forma acumulativa de generación en generación. De hecho, es cierto que la existencia de las herencias permite a los individuos que se benefician de ellas, partir de una posición económica de ventaja y que ello explica buena parte de la desigualdad existente en la sociedad, ya que constituyen un mecanismo transmisor de desigualdades, aunque éstas tengan otra causa inicial.

Por ello ha de subrayarse la función redistributiva de este gravamen, y que está presente en el vigente Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los coeficientes de patrimonio previo sólo se explican por este motivo y demuestran que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es algo más que un gravamen de las adquisiciones de riqueza[88].

El gravamen en función del patrimonio previo pone de manifiesto que la ley persigue la redistribución de patrimonio mediante la interposición de obstáculos contra la concentración.

c) *Complemento de otras figuras impositivas*

También puede alegarse el carácter *complementario* del Impuesto sobre Sucesiones en relación con el IRPF, al diferenciarse en cuanto al trato tributario entre las rentas de capital (que generan rendimientos derivados de un bien patrimonial, *rentas de capital*) y los que se obtienen del trabajo personal (*rentas del trabajo*), sobre la base de una mayor facilidad con que se obtendrían las rentas de capital además de otras ventajas que se reciben de la titularidad de la riqueza. De este modo, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones puede constituir un buen complemento del Impuesto sobre la Renta contribuyendo a incrementar la tributación efectiva de las rentas de capital[89] y complementar la capacidad de pago de la persona manifestada en su renta en el IRPF, cuanto este Impuesto está basado en las rentas del trabajo.

En este sentido, *Musgrave* manifiesta la idoneidad que tienen los *Impuestos sucesorios* con relación a los gravámenes altamente progresivos sobre las rentas de capital, ya que con aquéllos se reducirían los efectos de desincentivo sobre el ahorro y la inversión.

Por otra parte, la información que puede proporcionar sobre la titularidad de algunas fuentes de renta (ahora que ha desaparecido la obligación de presentar declaración sobre el Impuesto sobre el Patrimonio)[90], resulta de enorme importancia para su gravamen efectivo o para la detección de ganancias patrimoniales que hasta ese momento de su transmisión permanecían latentes. En este sentido, un papel importante que juegan los Impuestos sucesorios es el de servir como base información y de un correcto funcionamiento del sistema fiscal en su conjunto. Las interrelaciones entre dichos impuestos y el Impuesto sobre el Patrimonio Neto o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como en el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, suministran la titularidad de determinadas fuentes de renta, especialmente de rendimientos de capital. Además, la valoración dada por el Impuesto sucesorio a los bienes que van a transmitirse es fundamental para calcular la ganancia de capital que va a ser sometida a gravamen en el futuro, en relación con las ganancias y pérdidas patrimoniales[91].

Al mismo tiempo que al gravar la universalidad de los bienes que componen un patrimonio, se puede hacer tributar periódicamente a algunos activos que, por no realizarse, o por no generar una renta regular, quedarían fuera de tributación. Además, existen activos, como pueden ser las inversiones inmobiliarias o títulos de renta variable, que pueden no producir una renta importante pero cuyo valor se incrementa progresivamente a lo largo del tiempo. Los *Impuestos sobre la Renta* gravan estas ganancias de capital en el momento en que se realizan, quedando fuera mientras se van acumulando, por lo que correspondería a los *Impuestos sucesorios*, como señala *Due*, gravar aquellas rentas y bienes que quedaron fuera de tributación en vida de su titular.

---

[88] Simón Acosta, E.: Prólogo a la obra, *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* de Isaac Merino Jara, …, cit, pág. 17.

[89] González-Páramo, J.M. y Badenes, N.: *Los impuestos y las decisiones de ahorro e inversión*. Colección de Estudios de la Fundación, n.º 8. Funcas (2000).

[90] Ley 4/2008, de 23 de diciembre, deroga los artículos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio que se refieren a la obligación de declarar, con la que desaparece su función informativa de la titularidad de bienes susceptible de generar rentas.

[91] Hergueta García, J.A.: "Coordinación del Impuesto sobre la Renta y del Patrimonio con el de Sucesiones*". Crónica Tributaria,* n.º 38, …, cit, pág. 105.

Además, los impuestos que gravan las transmisiones gratuitas de esos bienes pueden completar esa falta de tributación efectiva, de forma que al producirse una herencia, estos bienes habrán de computarse por su verdadero valor, que incorporará el incremento de valor que han tenido y que se ha puesto de manifiesto fiscalmente hasta ese momento. Los Impuestos sucesorios gravarían las ganancias de capital que escapan a la tributación de sus rendimientos, al no gravarse hasta el momento en que se realizan, y estando exentas las plusvalías del causante, quedarían completamente fuera de tributación.

En resumen, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede ser un buen complemento del Impuesto sobre la Renta, contribuyendo a incrementar la tributación efectiva de las rentas de capital. Las ventajas que, en general disfrutan este tipo de rentas, en el Impuesto sobre la Renta justifican las funciones del gravamen sobre las transmisiones gratuitas[92] y aconsejan su mantenimiento. Ya que la *renta* y la *riqueza* son predictores muy importantes de cuál va a ser el status económico de la generación siguiente, de manera que la tributación de las adquisiciones gratuitas coadyuva a una mejor distribución de aquéllas; frente a aquellos que hablan de desigualdad con las clases desfavorecidas, los datos demuestran que la recaudación del impuesto cuestionado procede de los grandes patrimonios, cuando el pequeño contribuyente está exento de dicho gravamen[93].

d) *Eficacia Económica*

Se ha descalificado al Impuesto de Sucesiones y Donaciones por sus efectos de desincentivo sobre el trabajo, el ahorro e inversión, ya que afecta a unos de los principales incentivos que tienen los padres para trabajar y ahorrar es dejar la herencia sus hijos con independencia de la riqueza que tengan, así como sus efectos negativos sobre la continuidad de las pequeñas y medianas empresas[94]. Sin embargo, también ha de señalarse que normalmente se deja la herencia a los hijos con el objetivo de aumentar el bienestar de aquéllos a costa del suyo. Por lo que si los hijos esperan la herencia, ésta podría aumentar el consumo frente al ahorro (*Dilema del samaritano*), siendo el Impuesto de Sucesiones un instrumento para evitar ese efecto. Así lo demuestra el modelo[95] de Kopezuk y J. Slemrod considerando lo que se piensa dejar a los herederos, el consumo durante la vida y el valor del ocio, sin resultados concluyentes.

En definitiva, con relación a los efectos del Impuesto sobre el ahorro, el trabajo y la acumulación de capital, tan poco se ha demostrado que los resultados sean negativos[96]. La mayoría de la doctrina, sin embargo, concluye en negar el desincentivo sobre el ahorro o la inversión, de forma que el efecto sustitución que pudiera darse en el transmisor, se compensaría con la merma de expectativas producidas en los futuros perceptores como consecuencia de la imposición, induciéndoles a un mayor ahorro y a un mejor empleo de los recursos productivos. Por tanto, el conflicto entre la equidad que aboga por una máxima intervención en las herencias y el objetivo de eficacia, que parece requerir la eliminación de cualquier intervención que pudiera disminuir el ahorro privado, requeriría un equilibrio entre ambos objetivos. Además, respecto a la *eficacia económica*, contribuiría a disminuir la perpetuación de la acumulación de riqueza en determinados estratos de la sociedad aumentándose dicha eficacia.

Contra aquéllos que alegan en el tributo una restricción al relevo intergeneracional, cabe señalar que si bien el principio de capacidad económica constituye un límite constitucional al poder legislativo en materia tributaria, ello no impide que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tenga

[92] De Pablos Escobar, L.: *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, ..., cit., pág. 8.

[93] De Pablos Escobar, L.: *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, …, cit., pág. 8.

[94] Bartlett, B.: *The end os State Tax*?, Special Report, Tax Notes, …, cit, págs. 105-110.

[95] Kopezuk W. y Slemrod, J.: The *Impact of the Estate Taco n the wealth Accumulation and avoidance behaviour of donors,…,* cit, pag. 4 y 5. Donde se revela que el tipo marginal del Impuesto sobre las Herencias incrementa el coste de las herencias frente al consumo, ocio o donaciones caritativas. Siendo el efecto renta una reducción del consumo como consecuencia del impuesto y un aumento del trabajo (porque el ocio es considerado un bien normal y no complementario del trabajo). El efecto sustitución implica además de la reducción de la herencia por el impuesto, y un aumento del consumo, una reducción del factor trabajo. Los efectos teóricos del Impuesto son ambiguos y dependerá de cuál sea el efecto predominante, renta o sustitución.

[96] Joulfaian, D: *The Federal Estate and Gilf Tax: Description, Profile of Taxpayer and Economic Consecuence*s, ..., cit, pág. 25.

en cuenta consideraciones extrafiscales (STC 37/1997, FJ 13), como la protección de la familia, la supervivencia de la pequeña empresa (arts. 38 y 39 de la CE), así como los derivados de los principios rectores de la política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1 de la CE) y enunciados en el artículo 2 de la Ley General Tributaria (LGT), siempre que las medidas fiscales para su consecución sean adecuadas y proporcionales con los objetivos que pretenden conseguir, las cuales permitirán dicho relevo.

En definitiva, si la herencia es un fenómeno plenamente intencional, asegurar una vejez digna y la transmisión del patrimonio familiar, que ha de ser considerada por el sistema fiscal; al mismo tiempo la herencia, conforme al principio de equidad tributaria debe ser sometida a gravamen, ya que además de constituir una manifestación de capacidad económica, la herencia constituye un evidente mecanismo para la transmisión a las generaciones futuras de las desigualdades acumuladas hasta el presente, resultando deseable una acción pública limitando el funcionamiento de este multiplicador de desigualdad. Además, en orden a la eficacia económica, también, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contribuiría a disminuir la perpetuación de la acumulación de riqueza en determinados estratos de la sociedad, mejorando la eficacia económica de los activos. Este equilibrio entre equidad y eficacia económica debe circunscribir la política impositiva.

Sin embargo, la proliferación en España de reducciones en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, sí que parece influir en la localización del ahorro en determinados activos como vivienda, participaciones en el capital de empresas no cotizadas. El uso abusivo de estas reducciones que luego se enunciará con detalle, puede dar lugar a una pérdida de eficacia al modificar la asignación de recursos originaria y condicionar las decisiones de los particulares, los cuales variarían sus preferencias en cuanto a los activos en los que determinar su patrimonio en función de su ahorro fiscal, con la consiguiente variación de la tributación. De ahí que el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas debería limitar la capacidad de las Comunidades Autónomas para eliminar "de facto" el impuesto, así como para la formulación de una imposición injusta y poco neutral, favoreciendo desmesuradamente la inversión en determinados activos.

e) *Razones de justicia social*

Las herencias son unas ganancias "sin esfuerzo" que deben gravarse en los sistemas fiscales por razones de equidad, así como su tributación constituye un medio fiscal imprescindible en los sistemas tributarios para el gravamen de la riqueza. No puede ser equitativa la recepción gratuita de riqueza, por tanto, debiendo los sistemas económicos ofrecer a todos los ciudadanos una igualdad de oportunidades y, claramente, el derecho a recibir una gran herencia se opone a este objetivo. Las consideraciones sobre la equidad y la justicia social respecto a los Impuestos sucesorios son de una gran importancia, cuando se defiende tradicionalmente que las transmisiones gratuitas son el principal de los factores que determinan las grandes concentraciones de riqueza. Por lo que debe ser sobre ellas donde debe darse una mayor incidencia por parte de la imposición patrimonial para evitar ese fenómeno, así lo señala Musgrave[97] "desde el momento en que la transmisión de riqueza a través de las herencias es uno de los principales factores que influyen en la concentración de la misma, los impuestos sucesorios se convierten en un instrumento particularmente adecuado para modificar la distribución de la riqueza", o como recoge Due[98], la fiscalidad de las sucesiones "disminuyen los peligros de la continuidad del poder monolítico de la riqueza". Algunos autores, como Albi[99], señalan que la causa principal de acumulación patrimonial parece ser la transferencia intergeneracional de riqueza, siendo un factor que influye en este proceso, junto con la división hereditaria, el tamaño de las familias, la elección matrimonial, la fiscalidad de las sucesiones.

Para Fuentes Quintana[100], si una sociedad tiene el suficiente dinamismo para que los ciudadanos puedan escalar en el sistema social, existirá un consentimiento mayor para aceptar la desigualdad, pero en los países occidentales lo que ha ocurrido es una fosilización de las clases sociales, "no hay quien entre en el club de los ricos justamente porque los impuestos progresivos sobre

[97] Musgrave, R. y Musgrave, P: *Hacienda Pública; teórica y aplicada*, …, cit., pág. 548.

[98] Due, J.: *Análisis económico de los impuestos*, ..., cit., pág. 347.

[99] Albi Ibáñez, E.: *Teoría de la Imposición*, …, cit., pág.34.

[100] Fuentes Quintana, E.:"Opciones Fiscales de los 80*", …, cit*, págs. 194-273.

la renta lo impiden. La minoría que disfruta de rentas más elevadas es siempre la misma, porque transmite su diferente poder a través de los incumplidos y blandos tributos sobre el patrimonio, las donaciones y las transmisiones hereditarias. El resultado ante el que nos encontramos, por tanto, es una distribución desigual, no legitimada socialmente. Todo lo cual abriría, de ser cierto, unas posibilidades considerables a los impuestos patrimoniales". Manifestada esta situación, existe un cierto consenso entre la doctrina para que la fiscalidad pueda contribuir a limitar estas acumulaciones permanentes de riqueza en determinados niveles de la sociedad, siendo los impuestos sobre las transmisiones gratuitas de riqueza uno de los instrumentos más adecuados.

Sin embargo, los argumentos más enérgicos en esta formulación, se basan en consideraciones éticas, las transmisiones gratuitas de riqueza como ganancias "sin esfuerzo" que en consideración al principio de equidad, deberían sufrir una fiscalidad acorde con su carácter lucrativo y ocasional. Como afirma Fuentes Quintana[101], los Impuestos sucesorios un medio para "limitar el derecho de una persona a adquirir riqueza sin su propio esfuerzo".

No obstante, también habría que tener en cuenta el hecho que acompaña a determinadas herencias, y que algunos autores lo denominan como el "grado de esperanza legítima", es decir, aquellas herencias que se distribuyen a los miembros de una familia y sobre las que, de algún modo, se hayan participado en su generación deberían sufrir una menor imposición. Esta circunstancia señala *Fuentes Quintana* [102] vendría determinada en buena parte, aunque no de modo exclusivo, por el grado de parentesco entre el heredero y el causante, que puede determinar la escala de tipos que se puede aplicar, y que determina por razones de equidad, en muchas legislaciones, que las transmisiones entre parientes muy cercanos sean sometidas a tipos muy bajos. Las de carácter fortuito, en el caso de parientes muy lejanos, sin esfuerzo, no tendrán esa consideración en cuanto a la graduación.

En resumen, el papel que juega el *Impuesto sucesorio* dentro del sistema tributario supera la labor meramente informativa, pasando por el mantenimiento de la progresividad del sistema tributario en compensación de la reducción de la progresividad en la *imposición sobre la Renta*, fundamentalmente respecto a los rendimientos de capital mobiliario y ganancias de capital sujetos a un tipo fijo, así como someter a gravamen determinados activos que no generan renta y dar una mayor equidad tributaria a las distintas fuentes de ingreso. Cuando al mismo tiempo se mantiene la imposición patrimonial, preferentemente de carácter real (ITPAJD), cuya recaudación llegó hasta el 9,4 por 100 de los ingresos tributarios totales en España en 2007. Ante la ausencia de un gravamen anual y progresivo sobre el *patrimonio*. La regresión del sistema fiscal español (cuadro 8) basado en un Impuesto sobre la Renta que recae fundamentalmente sobre las rentas del trabajo y sobre los *impuestos sobre el consumo* que representan el 44 por 100 ó 45 por 100 de los ingresos totales, es evidente.

CUADRO 8

EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES EN ESPAÑA

Año	2003	2004	2005	2006	2007
IRPF	46.451	47.722	54.723	62.813	72.614
I. Sociedades	21.920	26.020	32.495	37.208	44.823
I. Renta No Residentes	948	1.395	1.351	1498	2427
Resto Capítulo I	49	49	63	77	114
TOTAL CAPÍTULO I	**69.368**	**75.186**	**88.632**	**101.596**	**119.978**
IVA	40.579	44.507	49.870	54.652	55.851
Impuestos Especiales	16.853	17.514	18.022	18.602	19.786
Resto Capítulo II	2.169	2.493	2.813	3.007	3.224
TOTAL CAPÍTULO II	**59.601**	**64.514**	**70.705**	**76.261**	**78.861**

(Sigue)

[101] Fuentes Quintana, E.: *Hacienda Pública*: *principios y estructura de la imposición,* **.**..., cit., pág. 312.

[102] Fuentes Quintana, E.: "*Opciones Fiscales de los 80,*…, cit., pág. 250.

(Continuación)

Año	2003	2004	2005	2006	2007
TOTAL CAPÍTULO III	1.208	1.153	1.368	1.523	1.836
INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES	**130.177**	**140.853**	**160.705**	**179.380**	**200.675**
% Capítulo I	**53,29**	**53,38**	**55,15**	**56,64**	**59,79**
% Capítulo II	**45,78**	**45,8**	**44,00**	**42,51**	**39,30**
% Capítulo III	**0,93**	**0,82**	**0,85**	**0,85**	**0,91**
I. Sucesiones	**1.627**	**1.889**	**2.265**	**2.565**	**2.745**
Imposición Patrimonial	**12.474**	**17.175**	**18.523**	**22.164**	**20.984**
% **I. Sucesiones / Ingr. Trib. Totales**	**1,24**	**1,34**	**1,4**	**1,43**	**1,37**
% **Imp. Patrimonial/ Ing. Totales**	**9,58**	**12,19**	**11,53**	**12,36**	**10,46**

Fuente: AEAT. Estadísticas

En la oposición al Impuesto de Sucesiones y Donaciones hay algún sustrato de lo señalado por la Doctrina italiana que, partiendo de la teoría sociológica de Wilfredo Pareto, se desarrolló en Italia la denominada "*Sciencia delle Finanze*" Italiana que estudió las posibles actuaciones de la minoría dominante para dirigir la Hacienda Pública en su propio beneficio. Autores como Einaudi, Cinigliani, Sensini, Cosciani, Bici di Marco, Arturo Cabriola y Amilcare Puviani, destacaron en esta materia, relatando como las clases dominantes imponen una estructura de ingresos y gastos públicos en su propio beneficio, valiéndose de los medios financieros como arma para alcanzar sus finalidades personales. A. Puviani[103] en su "*Teoría de la Ilusión Fiscal*", justifica el establecimiento de los tributos y alude al egoísmo de la clase dominante que impone una estructura tributaria más conveniente a sus intereses y que le permita proveerse de cuantiosos medios económicos y mantenerse al frente del poder político. Al estar condicionada la actividad financiera por variables políticas, la conclusión a que llega es que las medidas fiscales favorecen a las clases pudientes que detentan el poder y perjudican a los pobres, dando una explicación completa del desarrollo de la actividad fiscal. Su obra principal "*Teoría de la Ilusión Financiera*" descubre los mecanismos a través de los cuales la clase dirigente oculta al resto la verdadera situación de las relaciones fiscales, creando espejismos o ilusiones político-financieras, que ocultan los objetivos reales del sistema tributario.

Aparentemente, los ricos asumen mayores cargas de las que realmente soportan, pero para el citado autor, la transmisión hereditaria representa una excelente oportunidad para la exigencia del impuesto. Donde puede observarse, si lo que se paga a la muerte por el patrimonio acumulado es menor que si se hubiera pagado en vida. Así como el soporte del gravamen por los herederos que reciben la propiedad de unos bienes que aumenta su capacidad de pago con respecto a la situación anterior. Herederos que puedan considerar la herencia, como cosa propia con anterioridad, debiendo soportar mayor gravamen a medida que el vínculo se aleja, al haber participado menos en su formación.

En España actualmente hay algo de lo que enunciaba Puviani. En la campaña contra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde se afirma que dicho gravamen perjudica a los más débiles, cuando es evidente que la supresión de hecho, beneficiará a las clases más poderosas económicamente. Además, cuando las últimas estadísticas señalan que, los salarios han perdido terreno hasta situarse a mínimos históricos en los últimos 10 años (46,4 por 100 del PIB en 2006), mientras que las rentas de las empresas han ganado unas décimas, derivado del fenómeno de la globalización y la inmigración[104]. Entre tanto los impuestos que gravan los bienes producidos o importados (IVA y especiales) se llevan el 11,5 por 100, 2,9 puntos más. Cuadro 9. De manera que, la realidad es que su supresión de aquel gravamen beneficiará a los grandes detentadores de riqueza.

[103] Puviani, A.: *Teoría de la Ilusión Financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1972.

[104] Laborda, A: Servicio de Estudios de las Cajas de Ahorros, en Diario EL PAÍS, Economía, la participación de los salarios en la riqueza nacional cae a mínimos históricos, 1 de mayo de 2007, pág. 55.

CUADRO 9

REPARTO DE LA RIQUEZA NACIONAL EN ESPAÑA (EN PORCENTAJE DEL PIB)

Año	Remuneración de asalariados	Excedente bruto de explotación y rentas mixtas	Impuestos netos sobre la producción e importaciones	Coste laboral unitario	Presión Fiscal
1994	49	42,5	8,5		
1995	48,6	42,7	8,7		
1996	49,2	41,9	8,9	3	
1997	49,4	42,2	8,4	1,9	
1998	49,9	40,3	9,8	1,8	
1999	49,5	40,5	10	1,9	
2000	49,5	40,6	9,9	2,8	33,9
2001	48,9	41,3	9,8	3,2	33,5
2002	48,8	41,2	10	2,9	33,9
2003	48,1	41,6	10,3	3	33,9
2004	47,3	42,1	10,6	2,5	34,5
2005	46,8	42,1	11,1	2,2	35,6
2006	46,4	42,1	11,5	2,7	36,4

Fuente: INE.

Cuando es cierto que, la existencia de las herencias permite a los individuos que se benefician de ellas, partir de una posición económica de ventaja y que ello explica buena parte de la desigualdad existente. Aunque las herencias en sí, no constituyen una fuente originaria de desigualdad, constituyen mecanismo transmisor de desigualdades. Las herencias en su papel negativo con relación a la distribución de la riqueza, es que permiten que los procesos que generan desigualdad operen de forma acumulativa de generación en generación. Por lo que correspondería a la tributación sobre las adquisiciones gratuitas limitar los efectos negativos de las herencias.

3. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

La imposición sobre las adquisiciones gratuitas se encuentra en entredicho en este momento en España, habiéndose enunciado diversas infracciones de la Constitución española en la legislación actual sobre dicha imposición por parte de un sector doctrinal. Su presunta anticonstitucionalidad, así como su insignificante recaudación, junto con su escaso resultado redistributivo, lleva a Checa[105], Alonso González[106], y a un sector doctrinal, a abogar por la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su integración en el IRPF o su conversión en un impuesto propio de las Comunidades Autónomas.

A ello habría que sumar la complejidad impositiva derivada de los nuevos beneficios fiscales introducidos recientemente y que distorsionan las funciones a que está llamado a cumplir el impuesto, así como la disparidad normativa entre Comunidades, fruto de la consabida competencia fiscal entre ellas. No obstante, el establecimiento de beneficios fiscales, como señala Rodríguez Be-

[105] Checa González, C: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*, Marcial Pons.-Idelco, Madrid, 1996, pág. 14.

[106] Alonso González, L.M.; *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, …, cit, pág. 21.

reijo, puede ser constitucionalmente legítimo o venir exigido con el objetivo de la consecución de otros fines constitucionales (singularmente los derechos económicos y sociales del Capítulo III del Título I)[107]. En tales supuestos, la desigualdad en el tratamiento que el beneficio supone, ha de estar *justificada razonablemente y ser proporcionada al fin perseguido*, como señala el Tribunal Constitucional en STC 37/1987, FJ 13. Habrá que estudiar detenidamente, por tanto, cada uno de los beneficios tributarios creados en este impuesto para determinar si dichas medidas en relación a los objetivos perseguidos, cumplen los requisitos de justificación y proporcionalidad, exigidos constitucionalmente.

Veamos, en primer lugar, los distintos argumentos en contra del impuesto objeto de este estudio.

3.1. Vulneración del Principio de Capacidad Económica

Los detractores al Impuesto se preguntan cuál es la riqueza creada en la sucesión. Para ellos, no hay en la *sucesión* una verdadera circulación en sentido económico, ni creación ni aumento de riqueza alguna desde el mismo plano. Sin embargo, desde el punto de vista tributario es incuestionable, como hemos señalado anteriormente, que la adquisición gratuita de riqueza constituye una manifestación evidente de capacidad económica, sin contraprestación del adquirente.

En definitiva, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones somete a tributación una manifestación de capacidad económica, la adquisición de riqueza que constituye un incremento de la dicha capacidad, evidenciada en el beneficiario y que, en principio, debe ser gravada[108].

No obstante lo anterior, el gravamen de dicha capacidad no puede imponerse sobre una capacidad económica "no ya potencial sino inexistente o ficticia", STC 221/1992, y no cabe establecer presunciones "iuris et de iure" *que imputen una riqueza meramente probable*. Y en su aspecto cuantitativo y máximo, debe tenerse en cuenta la prohibición constitucional de aquella tributación que tenga efectos confiscatorios, STC 233/1999. Ya que el deber de contribuir queda subordinado al respeto de los principios que deben informar al legislador en el concreto desarrollo de un sistema tributario justo[109], a través de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad (STC 27/1981, de 20 de junio, FJ 10), así como no confiscatoriedad.

Además, frente a un "concepto individualista del principio de capacidad económica", algunos autores señalan[110] que las adquisiciones del "patrimonio familiar" no deberían estar sujetas al impuesto, por lo que no serían adecuadas las medidas tendentes a favorecer dichas transmisiones entre parientes cercanos[111]. Sin embargo, el TC ha proclamado que la capacidad económica que hay que gravar es la del individuo y no la unidad familiar, sentencia 45/1989, de 12 de febrero, FJ 6.º, en los impuestos de carácter personal. Lo que no impide, sino todo lo contrario, que la consideración de las circunstancias personales de los beneficiarios y otras cuestiones extrafiscales de acuerdo con los objetivos plasmados en nuestro texto constitucional.

a) *El abuso de las presunciones*

La gran diversidad y el gran número de presunciones en la Ley del Impuesto, demuestran el temor del legislador a la ocultación de los hechos y bases en el momento de tributar, así como un temor a que la Administración resulte incapaz de detectar y cortar las vías de fraude[112], asumiendo

[107] Rodríguez Bereijo, A.: *"*Los límites constitucionales del Poder tributario en Jurisprudencia Constitucional*",* en *Sistema Económico en la Constitución Española,…, cit, pág. 1314.*

[108] Herrera Molina, P.M.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*,…, cit., págs. 374 y 375.

[109] Lozano Serrano, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 108.

[110] Informe sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Asociación de Asesores Fiscales (AEDAF), Gabinete de Estudios, 2003, pág. 16.

[111] Arrieta Martínez de Pisón, J.: *Técnicas desgravatorias y el deber de contribuir*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, pág. 17.

[112] Rozas Valdés, J.A.: *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre S*ucesiones, IEF, 1988,-Marcial Pons, pág.43.

unas actitudes defensivas en la configuración al hecho y la base imponible del Impuesto. Y que en el momento actual de desarrollo de la Administración Tributaria para Checa[113], no estarían justificadas.

Sin embargo, en Derecho tributario, las presunciones contribuyen a evitar comportamientos defraudatorios y a esclarecer la capacidad económica de los sujetos pasivos, lo que en definitiva es contribuir a la implantación de un sistema tributario justo y asegurar la plasmación de un orden socio-político equitativo. Se trata de una justificación de las presunciones tributarias como recurso contra el fraude[114], es decir, evitar los resquicios por los que se escape la riqueza imponible en detrimento de la justicia.

Además las presunciones tributarias no delimitan el objeto imponible y no pueden conducir a la tributación más o menos arbitraria, de auténticas capacidades ficticias. Contribuirán, por tanto, a esclarecer los supuestos y facilitarán su prueba. La esencia de la presunción, por tanto, es de orden probatorio, es un recurso que se facilita a la Administración para esclarecer la capacidad económica de los sujetos pasivos en beneficio de la justicia tributaria.

Por otra parte, el artículo 31 de la CE, señala firmemente que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. No, de acuerdo con su capacidad económica efectivamente probada o debidamente acreditada. De manera que serían válidas las presunciones "iuris tantum" establecidas por el ordenamiento jurídico, siempre que estén fundadas en capacidades económicas hipotéticas de una manera razonable y proporcionada, permitiendo al contribuyente romper dicha presunción. Es decir, sin que se produzca la indefensión del interesado, al mismo tiempo que basar la presunción de una hipotética capacidad económica dentro de los parámetros constitucionalmente admitidos.

En este sentido, no existe en la normativa española una infracción del principio de capacidad económica, gravándose una capacidad económica irreal, o del derecho a "utilizar todos los medios de prueba pertinentes para la defensa", constitucionalmente reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución.

En efecto, tanto las presunciones del artículo 4 de la Ley 29/1987[115] y referentes al hecho imponible, tendentes a evitar que determinadas transmisiones u otras anteriores al devengo del impuesto, permitan a los contribuyentes escapar del pago del impuesto, como las adiciones al caudal hereditario previstas en el artículo 11 de la misma Ley[116], son presunciones "iuris tantum", de manera el interesado en un procedimiento contradictorio puede aportar las pruebas y formular las alegaciones que tenga por conveniente, por lo que no se infringiría el citado artículo 24 del texto constitucional. Además estas presunciones, son lógicas, razonables y proporcionadas con el fin perseguido, sin que pueda achacarse su presunta inconstitucionalidad por violarse el principio de capacidad económica. Aunque, un nivel adecuado de desarrollo de la Administración Tributaria, podría determinar que alguna fuera innecesaria, pero ello no justifica la pretensión de inconstitucionalidad del impuesto en su conjunto, aunque aquéllas hayan proliferado en este impuesto[117].

No obstante, la Ley del ISD establece respecto del ajuar doméstico una doble presunción legal iuris tantum, la presencia del propio ajuar en la masa hereditaria y la de valoración mínima en el

[113] Checa González, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*, …, cit., págs. 59 y 60. "En la actualidad, cuando la Administración, en virtud de los preceptos legales contenidos tanto en normas generales como en las que disciplinan los tributos en particular, tiene a su disposición, o puede solicitar la práctica totalidad de los datos con trascendencia económica que realizan no sólo los sujetos pasivos, sino cualesquiera personas que conillos mantienen relaciones de aquella índole, no parece tener mucho sentido que se mantengan las presunciones y las ficciones, haciendo recaer sobre los interesados la prueba de que no se ha realizado un hecho imponible gravable en este impuesto, o ninguna adquisición que motive la exigencia del mismo, pues eso, y no otra cosa , es lo que en último término significan las presunciones y las ficciones establecidas por el legislador en este tributo a modo de "muletas", como en alguna ocasión han sido denominadas".

[114] Eseverri Martínez, E: *Presunciones legales y Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid 1995, pág. 26.

[115] Presunción de una transmisión gratuita a favor del cónyuge, descendiente y herederos cuando existe un aumento de su patrimonio y simultáneamente existe una disminución del de una persona de acuerdo a los registros fiscales, así como en la adquisición a título oneroso de los ascendientes en representación de los descendientes, cuando éstos no tienen bienes suficientes para realizarla.

[116] Los bienes que hubieran pertenecido al causante hasta un año antes del fallecimiento, etc.

[117] Pérez de Ayala, J.L.; prólogo a la obra de Rozas Valdés, *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones..., cit, pág. 8.*

3 por 100 del caudal relicto del causante, como señala Toviñas Marín[118]. Ajuar doméstico integrado por el conjunto de muebles, enseres y ropa de uso común (SSTS de 16 de abril de 1995, 18 de diciembre de 1995 y 29 de mayo de 1998).

El legislador presume que en toda herencia se encuentra presente el ajuar (una serie de bienes que no se incluyen el caudal hereditario) y corresponde al interesado demostrar su inexistencia. Esta prueba es difícil (STJ de la C. Valenciana n.º 881/2001, de 2 de julio), aunque no imposible. Así pueden citarse los supuestos en que se impediría la aplicación de dicha presunción, cuando el causante solo disponga de una cuenta corriente o depósitos bancarios (STJ de Madrid n.º 1816/2002), o habitaba en una residencia –con ausencia de inmuebles– (STJ de Cataluña n.º 268/2001), o se había adjudicado el ajuar doméstico al cónyuge supérstite (STJ Castilla-La Mancha n.º 58/1993, de 16 de febrero).

En cuanto a su valoración en un 3 por 100, como señala Herrera Molina, éste es un criterio de valoración burdo y, en muchas ocasiones, por encima de la realidad. Que podría haberse sustituido por la fijación de un porcentaje más reducido para bienes muebles no inventariables, cuando la masa hereditaria superase determinadas magnitudes. En vez de establecer una tributación a tanto alzado debido a la imposibilidad de control. Lo que puede dar lugar a que se someta a gravamen, en algunos casos, una capacidad económica inexistente, vulnerando el citado principio constitucional[119], al constituir el legislador sobre un hecho inexistente una categoría jurídica. No se respeta, en definitiva, el principio de capacidad económica, al aplicarse con independencia del ajuar del difunto, lo que lleva a gravar una capacidad inexistente, ya que aunque se admita la prueba en contrario, está resulta imposible. De ahí que deba concluirse en la inconstitucionalidad de esta parte de la norma[120].

Como enuncia Herrera Molina, esta norma de valoración no busca la mayor justicia del Impuesto a través de una simplificación, sino de recuperar parte de la recaudación perdida por el fraude, repartiéndola entre todos los contribuyentes. Que ocasiona un trato desigual entre los contribuyentes, al no coincidir con su verdadero valor, que somete a tributación un hecho alejado de la verdadera capacidad económica, generando una injusticia en cada contribuyente aunque sea en pequeña cuantía. En este sentido, el TC reconoce que por imperativo del artículo 31.1 de la CE, sólo puede exigirse cuando exista capacidad económica y en la medida de tal magnitud –en función de la propia capacidad económica– (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8.º), por lo que no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica, porque siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe en todo caso, respetar los límites que se derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada sea inexistente o ficticia, SSTC 221/1992, FJ 4.º; 214/1994, FJ 5.ºc). y 194/2000, FJ 9.º.

Finalmente, el artículo 30 de la LISD señala que las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para un sector doctrinal[121], se trata de una norma de aplicación automática de derecho material para la determinación de la base imponible, reguladora de un elemento esencial del Impuesto y de aplicación directa. Que se configurara como una ficción que finge la adquisición de lo transferido en una sola operación en lugar de haberse producido a lo largo de los distintos negocios jurídicos y que parece coordinada con una presunción común de fraude. Lo cual podría contravenir el principio de capacidad económica, al gravarse una capacidad inexistente como consecuencia de la citada acumulación[122].

---

[118] Tovillas Marín, J.M.: "El Régimen jurídico del ajuar doméstico en la reciente jurisprudencia", *revista Fiscal & Laboral al Día* , n.º 162/2008.

[119] Pita GrandaL, A.: *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid 1998, pág. 122.

[120] Herrera Molina, P.M.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, … , cit., págs. 376 a 379; "estamos ante una norma de simplificación basada en consideraciones antidefraudatorias y de practicabilidad que restringe el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica efectiva. El legislador tiene en cuanta la normal existencia de un cierto ajuar doméstico, difícil de inventariar y de imposible control por la Administración, y pretende someterlo a gravamen mediante un criterio de cuantificación a tanto alzado", pág. 253.

[121] Checa González, C: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*,…cit. , páginas. 62 a 74.

[122] Ferreiro Lapatza, J.J: "Poder tributario y tutela judicial efectiva", *Tres lecciones magistrales*, Universidad de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1998, pág. 69.

Sin embargo, en la lucha contra la elusión fiscal, las ficciones legales, constituyen verdaderas normas tributarias que configuran hechos imponibles complementarios con finalidad antielusiva, distintas de los métodos presuntivos o indiciarios de valoración del hecho imponible o de alguno de sus elementos y la determinación de la base imponible, que deben admitir prueba en contrario[123]. Ficciones legales que deben estar justificadas ante la cambiante realidad económica contemporánea y la eliminación de conductas antijurídicas[124].

De acuerdo con lo manifestado en el párrafo anterior, hay que señalar que en el citado artículo 30 estamos ante una ficción legal, pero que constituye una *norma antielusión específica*, como otras de nuestro ordenamiento jurídico, que está justificada para evitar el fraccionamiento de la base imponible en las donaciones y su tarifa progresiva, además de proporcionada con tal objetivo. Así también se recoge en el derecho comparado. Una norma antielusión razonable y adecuada al fin perseguido, estando plenamente justificada[125].

b) *Capacidad Económica y Devengo*

El artículo 24.1 de la Ley 29/1987 establece el momento del devengo para las adquisiciones *mortis causa* en el día del fallecimiento del causante, aunque el hecho imponible es la adquisición de los bienes y derechos por vía hereditaria, que se produciría, desde el punto de vista civil, con la aceptación por el heredero de la herencia.

De este modo el devengo y la exigibilidad [126] pueden anticiparse hasta el momento en que los bienes y derechos del causante se integran en la titularidad de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones, que constituye su hecho imponible, lo que parecería una evidente contradicción.

Sin embargo hay que señalar en primer lugar que, dada la independencia del derecho tributario respecto al derecho civil, no habría inconveniente en fijar dicha adquisición en la fecha de fallecimiento del causante; en este sentido el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en resolución de 7 de octubre de 1992 diferenció entre la adquisición civil y la fiscal.

En segundo lugar, puede considerarse que en ese momento se ha manifestado la citada capacidad económica con respecto a la figura del heredero, que puede renunciar de una manera simple a la herencia (no a favor de persona determinada) y no ser sujeto pasivo del Impuesto. Cuando el Tribunal Constitucional ya señaló en la sentencia 37/1987, de 16 de noviembre, que podía gravarse la riqueza meramente *potencial*, en este caso la del heredero, llamado a la herencia en el mismo momento del fallecimiento del causante, aunque no hayan integrado los bienes en su patrimonio civilmente.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo claramente se decanta por considerar realizada la adquisición, desde el punto de vista tributario, en la fecha de fallecimiento del causante, respecto que quien es llamado a la herencia como heredero en dicha fecha. Si existiera controversia judicial sobre esta circunstancia, los plazos de presentación de las declaraciones quedan suspendidos hasta que recaiga la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial. Y si se hubiesen presentado éstas, se suspenderá la liquidación; además, podrá aplazarse el ingreso de la liquidación si la controversia se produce una vez realiza dicho ingreso[127]. De forma que no cabrá la posibilidad que un no-heredero sea gravado finalmente.

[123] García Añoveros, J:"Aspectos constitucionales del Derecho a la prueba en el ámbito tributario", en la obra colectiva, *Estudios sobre la Constitución Española*. Homenaje al profesor E. García de Enterría, Civitas, Madrid 1991, Tomo V (Economía y Hacienda, págs. 4032. y ss.

[124] Eseverri Martínez, E: *Presunciones legales y Derecho tributario*, …, cit, pág. 26.

[125] Aunque se citan en contra de la misma, la sentencia del T.C. 46/2000, de 17 de febrero, que declaró inconstitucional la aplicación a las rentas irregulares del tipo medio de gravamen, ya que se vulneraba el principio de capacidad económica a pesar de su finalidad antielusiva, FFJJ 7.º y 8.º; así como, la sentencia 194/2002, de 19 de julio, sobre la Ley de Tasas, y las sentencias 221/1992 (FJ 4.º) y 214/1994, FJ 5.º, sobre acumulación de rentas del cónyuge; sin embargo, el contenido de dichas sentencias es difícilmente aplicable a este caso.

[126] El artículo 67 para la presentación de la declaración y el artículo 87 para la de la autoliquidación del RD 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece un plazo de seis meses a contar desde el día del fallecimiento.

[127] Artículo 69 del R.D. 1629/1991, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Ley del Impuesto desconoce así, que el heredero dispone de un plazo de 30 años para aceptar la herencia, y adopta la tesis germanista, consistente en que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante, frente a la romanista, que exige en todo caso la aceptación del heredero[128]. En este sentido, razones de orden práctico impiden dejar el devengo al momento de la aceptación (que se retrotrae al momento del fallecimiento, art. 989 del Código Civil), ya que ello llevaría consigo la permanencia de la interinidad mientras el heredero mantenga su derecho a aceptar o rechazar la herencia y no prescriba tal derecho (en este sentido, STS de 31 de marzo de 2004, RJ 2004/2682). Además, ello iría en contra del derecho de la Hacienda Pública a percibir un ingreso en virtud de una capacidad económica manifestada en el momento del fallecimiento, no de la aceptación del heredero. Determinar con certeza a quién ha de atribuirse dicha riqueza o cuánta de esa riqueza le corresponde en el momento del fallecimiento del causante, no siempre es posible.

Si en este período de tiempo se ha decido señalar el momento del fallecimiento como para el nacimiento de la obligación, cuando la riqueza puede que no se encuentre materialmente a disposición del contribuyente por la que se le quiere gravar. La duda que puede plantear este régimen sobre su adecuación a la Constitución y a los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica, con la existencia de un pago definitivo y anticipado, que puede ser muy anterior al efecto adquisitivo y generador de riqueza[129] que acompaña al hecho imponible. Queda disipada al no poder quedar el devengo del Impuesto a la voluntad del sujeto pasivo y con ello, la posible prescripción de la obligación tributaria, ya que sería difícil a la Administración conocer el momento de la aceptación. Conclusión que ha sido asumida por el Tribunal Supremo (STS de 17 julio de 2003)[130], frente a la concepción romanista de la adquisición de la herencia por la aceptación de acuerdo a nuestro Código Civil, para asumir la tesis germanista desde el punto de vista fiscal para quien es llamado como heredero, que adquiere la herencia en la fecha del *devengo*.

Con ello, asimismo, se quiere incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se haya decidido, con la aceptación o no de la misma, si va a ser o no, definitivamente heredero. Como señala el TS, "entender lo contrario supondría que el devengo no se situaría en realidad en el fallecimiento del causante, sino en la decisión de los interesados en la herencia, subordinándose la exacción del Impuesto al momento" de la aceptación o de la mejora" (STS 190/007, JT2007/134). Esta misma solución es la adoptada en derecho comparado, como por ejemplo en Bélgica, Dinamarca, EUA, Reino Unido, etc.

Distinto es el caso de que el causante atribuya específicamente bienes y derechos a persona determinada o se adjudiquen en concepto distinto del de herencia; a efectos del Impuesto de Sucesiones, se considera que dicha persona adquiere tales bienes y no una cuota proporcional sobre el conjunto del caudal hereditario. De manera que en el caso de que uno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia, pasará a los herederos en mismo derecho que el tenía, de acuerdo con el artículo 1.006 del Código Civil (Consulta vinculante V2283/07 de la Dirección General de Tributos de 14 de septiembre de 2007).

c) *Gravamen de las ganancias patrimoniales en el Donante y de la adquisición de riqueza por el donatario*

Para Checa existe una violación del principio de capacidad económica al gravarse la ganancia patrimonial en el donante a efectos del IRPF, cuando no existe tal capacidad sino una salida de un bien en un plano económico. Sin embargo, desde el punto de vista jurídico-tributario, esa salida del bien es un acto graciable, habiendo aumentado la capacidad económica del donante durante la titularidad del bien, debiéndose someter a tributación en el momento de la transmisión. Cuando se cumplen los requisitos establecidos en el Impuesto sobre la Renta, la alteración en la composición del patrimonio y la variación del valor de un bien como señala Herrera Molina[131]. Sin que exista una razón convincente para su exención.

---

[128] Benítez de Lugo y Guillén, F. *El Impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones,* Comares, Granada, 1992, págs. 330-331.

[129] Alonso González, L.M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones* y *Donaciones,* …, cit., pág. 68.

[130] SSTS de 17 julio de 2003 (RJ 2003/7106); de 28 de marzo de 2006 (RJ 2006/5067), de 16 de octubre de 1999 (RJ 1999\7127).

[131] Herrera Molina, P.M.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*,…, cit., pág. 75.

La salida del bien, en este sentido, es un acto de libre disposición equivalente al consumo, no siendo válido como argumento para la supresión de las ganancias patrimoniales del donante, el hecho de haber sido sometido el bien a tributación del Impuesto sobre el Patrimonio (antes de su última reforma), Impuesto sobre el Incremento sobre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana e Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), ya que se grava una capacidad diferente, cuando además éstos impuestos están basados en un valor catastral respecto a los inmuebles, muy diferente al de mercado.

No obstante deberían gravarse la capacidad real, debiendo tener la justicia tributaria en cuenta las ganancias procedentes de la devaluación monetaria[132], donde no existiría una capacidad económica gravable[133]. Por lo que sería adecuado el establecimiento de coeficientes de actualización para evitar un gravamen de una renta ficticia en contra del artículo 31.1 de la CE. Al mismo tiempo que debería buscarse una solución razonable y adecuada a la sobreimposición que se deriva del gravamen de las ganancias patrimoniales en el donante y la adquisición gratuita en el donatario que puede llevar sobre un mismo bien hasta el tipo del 99,6 por 100 (del 124,6 por 100 con anterioridad al establecimiento del tipo fijo en el IRPF), por el juego de las tarifas y el coeficiente multiplicador del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (34 x 2,4 = 81,16) y el tipo del 18 por 100 en el Impuesto sobre la Renta, como pudiera ser la subrogación del donatario en la misma posición del donante. De manera que al adquirir el donatario un bien al valor histórico, se gravará la ganancia patrimonial cuando el bien o derecho salga de su patrimonio, solución adoptada en la adquisición de la empresa familiar, vía donación[134].

d) *Gravamen de acuerdo con el Patrimonio Preexistente del beneficiario*

Este sistema de determinación de la cuota tributaria del Impuesto, mediante el que se produce una multiplicación de la cuota a medida que el patrimonio del sujeto pasivo se incrementa, ha sido fuertemente criticado[135]. Ya que si lo que se pretende es aumentar la redistribución del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se ha excedido de esta finalidad, debido a lo que se debe proceder a redistribuir a través de este Impuesto es la riqueza gravada por el mismo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la que viene enmarcada en su hecho imponible y no la que queda fuera del impuesto. Al mismo tiempo que genera una serie de distorsiones al aumentar la tarifa hasta límites bastante elevados.

Esta medida aislada en el ordenamiento jurídico tributario y que no aparece en el derecho foral y comparado[136], puede producir resultados contraproducentes, cuando tampoco se ha llevado a cabo, por ejemplo en el IRPF, donde no se tiene en cuenta el patrimonio previo de los contribuyentes, por ejemplo al graduar la cuota de las ganancias patrimoniales a un tipo proporcional en función del patrimonio previo[137]. Se debe redistribuir, en este sentido, la riqueza que se adquiere con la herencia o la donación, que es la riqueza gravada por el impuesto, la que constituye su hecho imponible y ninguna otra, del mismo modo que tampoco el IRPF grava el patrimonio previo del contribuyente, señala Caamaño Anido[138].

No obstante, este criterio de determinación de la cuota tributaria del Impuesto va a tener poca eficacia práctica en un futuro, ya que la supresión de la obligación de formular declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, hará muy difícil comprobar que los herederos y donatarios tienen un patrimonio superior a los límites legales establecidos en la normativa estatal y autonómica, con la imposibilidad de aplicación del aumento de la tributación en función del patrimonio previo del beneficiario.

La figura de los coeficientes multiplicadores, por otra parte, no ha sido recogida en el derecho foral, ni es usual en el derecho comparado, salvo en alguna excepción, como en Luxemburgo y

[132] Díaz Picazo, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Vol.I: teoría del Contrato, Tecnos, Madrid 1983, págs. 466 y 467.

[133] Richard Goode, *El Impuesto sobre la Renta*, IEF; Madrid, 1973, pág. 225.

[134] Artículo 33 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

[135] Simón Acosta, E: Simón Acosta, *Base imponible, tipos de gravamen y deudas tributarias, la fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, AAVV, 1998, pág. 239.

[136] Algunas Comunidades han aprovechado para establecer coeficientes reductores.

[137] Falcón y Tella, R.: "Las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar": el discutible criterio de la Dirección General de Tributos", *Quincena Fiscal*, n.º 8, abril, 1999, págs. 5 a 8.

[138] Caamaño Anido, M.A.: *Régimen Fiscal de las donaciones*, IEF, IEG-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 307 y 308.

la República Checa. Pero en ningún caso se tienen en cuenta el patrimonio preexistente, ya que se debe gravar la riqueza que se adquiere con la herencia o la donación, y ninguna otra, al igual que ocurre en el Impuesto sobre las Personas Físicas, por lo que en una futura reforma puede abordarse su supresión, o al menos su reducción.

3.2. Infracción del Principio de Seguridad Jurídica

El principio de seguridad jurídica recogido en el artículo 9.3 de la Constitución Española (CE) como "suma de certeza y legalidad", que impide la arbitrariedad de los poderes públicos para conseguir la confianza de los ciudadanos a que se refiere el TC, entre otras en la sentencia 27/1981, de 20 de julio, FJ 10[139], la previsibilidad objetiva de las consecuencias jurídicas de los particulares, el Vorhersehbarkeit de la jurisprudencia constitucional alemana, exige al mismo tiempo del legislador una correcta técnica jurídica para proporcionar a éstos una razonable convicción de la correcta aplicación de la legalidad en sus relaciones con el Fisco (STC 273/2000, de 15 de noviembre, FFJJ 9 a 11).

Por otra parte, el gran número de presunciones frente al temor a la ocultación y a la imposibilidad de atajar el fraude, podría generar cierta inseguridad jurídica, como he señalado con anterioridad. Sin embargo, las presunciones estudiadas reúnen los requisitos de adecuación y proporcionalidad, por lo que no resulta afectado este principio constitucional. Aunque dado que la Administración tiene a su disposición o puede solicitar, la práctica totalidad de los datos con trascendencia fiscal que los contribuyentes tienen, así como las Comunidades han regulado el deber de colaboración de Notarios, Registradores y entidades financieras para captar información sobre el patrimonio que ha sido objeto de transmisión, así como del Registro Civil, alguna presunción podría ser innecesaria.

No obstante, el mayor problema en este sentido, venía determinado por el término "valor real" de los bienes o derechos sometidos a gravamen en este impuesto y que el artículo 9 de la Ley 29/1987 hace referencia al delimitar su base imponible. Esta ley habla de "valor real", pero no lo define, convirtiéndose en un concepto jurídico indeterminado[140], por lo que se dejaba un amplio espacio a la Administración para fijarlo de acuerdo a sus intereses, quedando afectados los principios constitucionales de igualdad y seguridad jurídica. Ello hacía necesario para García Novoa[141], el establecimiento de unos criterios de medición para determinar dicho valor, que la legislación foral y la autonómica sobre la base del propio artículo 57 de la Ley General Tributaria[142](LGT), correspondiente a los medios de comprobación de valores, del artículo 90 sobre información previa a la adquisición de inmuebles y del artículo 91 relativo a los acuerdos de valoración, habían intentado solventar.

Con este objetivo, la nueva redacción del apartado 1.a) y b) del artículo 57 de la LGT, relativa a los medios de comprobación basados en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros de carácter fiscal[143] y a los precios medios de mercado, así como su desarrollo reglamentario, van a ayudar al cumplimiento de este objetivo. De forma que a efectos de valoración en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los bienes inmuebles quedarán referenciados al valor que figure en el Catastro inmobiliario y el resto de acuerdo a los precios medios de mercado que fije la Administración tributaria, superándose esa incertidumbre.

No obstante, este desarrollo puede entrar en colisión con el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 8 de la LGT, el cual señala que tanto la base imponible y "los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria" se regularán por ley. Aunque el Tribunal Constitucional (T.C.) ha precisado el contenido y alcance del principio de reserva de

[139] STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5.º.

[140] STC 71/1982, FJ 4.º, señala que los conceptos jurídicos indeterminados no son necesariamente relevantes desde el punto de vista constitucional de cara al principio de seguridad jurídica.

[141] García Novoa, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid 2000, págs. 269 y 270.

[142] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción dada por el artículo quinto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

[143] Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

ley recogido en el artículo 31.3 de la C.E., descartando el establecimiento de una reserva absoluta y optando por una reserva relativa, que comprende la determinación de los elementos esenciales o configuradores del tributo (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4)[144], que no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria[145].

En este sentido, el artículo 57 de la LGT se encuentra dentro del Capítulo III del Título I de dicha Ley sobre "los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal", para posteriormente regular dentro del Título III, sobre aplicación de los tributos, la práctica de la comprobación de valores, artículo 134 de la LGT. De manera que dichos medios de comprobación deberían estar convenientemente explicitados en la Ley, cosa que no ocurre en relación a los precios medios de mercado, cuya regulación se deja a la normativa reglamentaria en su totalidad, frente a función de intervención auxiliar o complementaria del reglamento para el TC (SSTC 235/2000, de 5 de octubre, FJ 5, y 292/2000, de 30 de noviembre, FJ 4).

Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de aplicar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario. Sin embargo, la Comunidad de Canarias ha creado el Registro de Valores Inmobiliarios de Canarias, donde se anotarán los valores de adquisición y transmisión de bienes inmuebles situados en dicha Comunidad, que no tiene la consideración de registro oficial de carácter fiscal a efectos del citado artículo 57.1.b) de la LGT, pero que constituye un instrumento para la aplicación de los tributos gestionados por la Comunidad, entre ellos este impuesto[146]. Por lo que podría infringir las competencias estatales exclusivas del Estado sobre el Catastro y el propio artículo 57 citado, que determina como referencia para la fijación del valor de los inmuebles el valor que figure en dicho Catastro. A diferencia de la normativa del resto de las Comunidades que han hecho previsiones normativas sobre este tema, como Andalucía, Extremadura y Galicia, que para la fijación de dicho valor se basan en los datos del Catastro inmobiliario, gestionado por el Estado[147].

El artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio[148], por otra parte, establece que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores y los coeficientes resultantes de dicha metodología para su aplicación a los valores que figuran en un registro fiscal, en el ámbito de competencias del Estado, su aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden. E igualmente, la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos *precios medios de mercado* en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes, en el mismo ámbito de las competencias estatales, de conformidad con el apartado 2 del mismo artículo.

El mayor problema viene ahora determinado por el distinto valor que las Comunidades Autónomas establezcan en relación a un mismo tipo de bien, si son éstas las que en base a las competencias de gestión sobre el gravamen de las adquisiciones gratuitas, fijen particularmente *los métodos de cálculo* para la determinación del valor de los bienes en su territorio con referencia a los valores que figuren en un registro fiscal o a los precios medios de mercado.

Por tanto, cabe preguntarse a quién corresponde la aprobación de estas metodologías y coeficientes para la determinación del valor real en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En principio, debería ser el Estado, sobre un elemento fundamental para determinar la deuda tributaria en un tributo de su titularidad[149]. Esta postura aparece corroborada en primer lugar, porque el artículo

[144] En el mismo sentido, SSTC 6/1983, de 4 de febrero; 179/1985, de 19 de diciembre; 19/1987, de 17 de febrero. Términos que generan una mayor inseguridad por su carácter impreciso. *Vid*.: M. Teresa González Escudero,"El principio de legalidad tributaria en la doctrina del Tribunal Constitucional: reflexiones sobre la STC: 185/1995, de 14 de diciembre", *Revista de Hacienda Local*, págs. 597-630.

[145] Marcos Cardona, M.: *La comprobación de valores de inmuebles: soluciones aportadas por las Comunidades Autónomas*, Difusa, 2002.

[146] Artículo 23 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre.

[147] Andalucía: art. 23 de la Ley 10/2002; Extremadura: art: 34 del D.L. 1/2006.Galicia: art. 60 de la Ley 16/2007.

[148] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas de los procedimientos de aplicación de los tributos.

[149] Andalucía, por el contrario, ha desarrollado el medio de comprobación del artículo 57.1.b) de la LGT, mediante la aplicación al valor catastral del coeficiente multiplicador que publique anualmente la Consejería de Economía y Hacienda. *Extremadura* ha desarrollado la referencia los valores existentes en los registros fiscales (valor catastral para los inmuebles) y con referencia valor de mercado, regulando la metodología para la determinación de dicho valor. Galicia aplica los coeficientes multiplicadores a los valores del Catastro, así como la metodología por ella aprobada para el cálculo del valor de mercado.

40.1 de la Ley 21/2001[150] señala las competencias normativas que se ceden a las Comunidades Autónomas en este gravamen, entre las que no se encuentran las derivadas de la delimitación de la base imponible, una de las cuales está constituida por los medios de comprobación. Dicho artículo establece en su apartado 2, que únicamente las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación, entre los que no se hallan los medios de comprobación para la fijación de la base imponible; solamente las CCAA, por tanto, podrían desarrollar la práctica de la comprobación de valores regulada en el artículo 134 de la LGT.

En segundo lugar, porque así lo establece expresamente el artículo 47.1.a) de la Ley 21/2001, ya que entre las competencias delegadas a las Comunidades, está la incoación de expedientes de comprobación de valores, pero "utilizando los mismos criterios que el Estado", es decir, que las CCAA deben proceder a la comprobación mediante uno de los medios señalados en el artículo 57 de la LGT y utilizando "los criterios" que haya establecido el Estado con relación a este impuesto para la fijación de dicho valor real. En tercer lugar, porque es al Estado al que correspondería la regulación de los medios de comprobación, al menos respeto a los impuestos de titularidad estatal, incluso cuando su rendimiento se haya cedido a las Comunidades Autónomas. Es al Estado por tanto, al que corresponde la regulación los medios de comprobación de acuerdo a sus competencias exclusivas establecidas en el artículo 149.1.1.ª de la CE, sobre regulación de las *condiciones básicas* que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en "el cumplimiento de los deberes constitucionales", una de las cuales es la cuantificación de la base imponible de acuerdo a unos medios de comprobación comunes básicamente en todo el territorio nacional, lo que sería congruente con los principios tributarios de capacidad económica, de igualdad y generalidad (art. 31.1 CE); otra cosa diferente es que las Comunidades, en el ejercicio de su autonomía financiera, modelen la deuda tributaria en función de determinadas políticas fiscales. De manera que, a las Comunidades les corresponde únicamente el desarrollo de esas condiciones que para el territorio nacional *determine el Estado*, entre las que figuran, dada su importancia, la fijación de la metodología y los coeficientes para determinación del valor real con referencia a un registro fiscal o a los precios medios del mercado.

En cuarto lugar y en el mismo sentido que el razonamiento anterior, ya que el artículo 139 de la CE establece la igualdad de derechos y obligaciones de los ciudadanos en cualquier parte del territorio nacional, que si bien para el Tribunal Constitucional la igualdad que el mencionado precepto garantiza no puede ser concebida como una rigurosa y monolítica configuración del ordenamiento que resulte que en cualquier parte del territorio se tenga los mismos derechos y obligaciones, sea cual sea la peculiariedad de su contenido; ya que la potestad legislativa que gozan las CCAA hace que nuestro ordenamiento tenga una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional; sin embargo, estas diferencias tienen como límite la igualdad básica de los ciudadanos en todo el territorio nacional, en este caso, en el cumplimiento de un deber constitucional de contribuir (artículo 139.1 en relación al 149.1.1.ª de la CE.), sentencia del TC 14/1998, de 22 de enero, FJ 5[151]. Una de estas condiciones básicas sería, por tanto, la igualdad en el cumplimiento del deber de contribuir a través de la utilización de medios básicamente idénticos de comprobación en todo el territorio. Finalmente, porque admitir que las Comunidades Autónomas sean las competencias para determinar los criterios para fijar el valor estimado con relación a un registro fiscal o el precio medio de mercado, determinaría que un mismo bien tendría un valor diferente atendiendo a la Comunidad que proceda a la comprobación de su valor real, lo que iría en contra del mismo fundamento sobre el que se asienta un impuesto de titularidad estatal, e infringiría el principio de igualdad tributaria sancionado en el artículo 31.1 de la C.E., así como el de todo ciudadano al cumplimiento de su deber constitucional de pagar este impuesto, cualquiera que sea el lugar de residencia o donde estén situados los bienes, de acuerdo con su verdadera capacidad económica, comprobada con medios y criterios *sustancialmente* idénticos.

[150] 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.

[151] En el mismo sentido, SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, fundamento jurídico 2.º, y 46/1991, de 28 de febrero, fundamento jurídico 3.º. Así como, SSTC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4; y 13/2007, de 18 de enero, FJ 7.

Esta conclusión, sin embargo, ha sido superada por la normativa autonómica. Así la Comunidad Autónoma de *Andalucía*[152], si bien ha determinado que el valor de los inmuebles con referencia al valor que figure en los registros fiscales partirá del valor catastral que figure en el Catastro, sin embargo dicho valor se fijará mediante la aplicación de coeficientes multiplicadores que anualmente publique la Consejería de Economía y Hacienda. Igualmente las Comunidades de *Extremadura y Galicia*[153]utilizan el valor catastral para la estimación del valor de los inmuebles con referencia al valor que conste en un registro fiscal, pero se atribuyen la competencia para aprobar los coeficientes multiplicadores a aplicar sobre los valores que figuren en el Catastro, lo cual infringiría las competencias estatales sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de acuerdo a lo establecido en la LGT y en el Real Decreto 1065/2007. Al propio tiempo que determinaría que el valor de un bien fuera diferente en función de la metodología utilizada para su cálculo y aprobada por cada CA, en definitiva de donde esté situado. Mientras como hemos visto, al Registro de Valores Inmobiliarios de Canarias se le atribuye como objeto, ser un instrumento de información permanente de los valores inmobiliarios que sirven de medio para la aplicación de los tributos gestionados por dicha Comunidad, entre ellos este impuesto como hemos visto.

E igualmente, con relación a la comprobación del valor con referencia a los precios medios de mercado, las Comunidades de *Andalucía, Extremadura y Galicia,* se atribuyen la competencia para determinar reglamentariamente los precios de mercado de los inmuebles de acuerdo con la letra c) del art. 57.1 de la LGT, en contra del argumento anteriormente enunciado; *Canarias*, por el contrario, se remite a la normativa reglamentaria en desarrollo de dicha Ley General Tributaria[154].

Por otra parte, la competencia del Estado para fijar las condiciones básicas del ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes constitucionales determina además, que las propias Comunidades, de conformidad con el artículo 91 de la LGT, tampoco puedan establecer la posibilidad de acuerdos de valoración sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que la Ley del Impuesto 29/1987, de 18 de diciembre, ni su Reglamento[155], establecen una previsión en este sentido. Sin embargo, las Comunidades de *Cantabria, Baleares, Castilla y León, Cataluña y Murcia,* han efectuado sus propias regulaciones sobre esta materia, estableciendo la posibilidad de acuerdos de valoración en este gravamen[156].

3.3. Infracción del Principio de Igualdad constitucional

Un argumento tradicional en contra del impuesto es la diferencia de trato de los ciudadanos por razón de territorio, anteriormente limitado respecto a las Comunidades forales.

a) *Igualdad de los ciudadanos por razón del territorio*

Las diferencias del tratamiento tributario de las adquisiciones gratuitas entre las Comunidades Autónomas de régimen común y las forales se han utilizado para propugnar la eliminación del Impuesto de Sucesiones. Esta diferencia de trato entre los distintos ciudadanos por razón del territorio, para Checa aconsejaría la supresión del Impuesto [157] con el fin de evitar además efectos perniciosos sobre otros tributos el IP o IRPF, ya que para este autor[158], las ventajosas regulaciones legales existentes en los territorios forales sobre el ISD, supone una enorme diferencia de trato de los ciuda-

[152] *Andalucía* ha desarrollado el medio de comprobación del artículo 57.1.b) de la LGT, mediante la aplicación al valor catastral del coeficiente multiplicador que publique anualmente la Consejería de Economía y Hacienda (art. 23 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre).

[153] *Extremadura* (art. 18 de la Ley 9/2005) ha establecido la referencia los valores existentes en los registros fiscales (valor catastral para los inmuebles) y con referencia valor de mercado, regulando la metodología para la determinación de dicho valor. *Galicia* aplica los coeficientes multiplicadores a los valores del Catastro, así como la metodología por ella aprobada para el cálculo del valor de mercado (art. 60 de la Ley 16/2007, de 26 de diciembre).

[154] *Andalucía*: art. 23.3 de la Ley 10/2002; *Extremadura*: art. 19 de la Ley 9/2005 ; *Galicia*: art. 61 de la Ley 16/2007; *Canarias*: art. 23.2 de la Ley 9/2006.

[155] Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

[156] Ejemplo, Comunidad de *Cantabria*: art. 12 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado, "Acuerdos de valoración previa vinculante". Al igual que *Baleares*, art. 51 de la Ley 22/2006; *Castilla y León*, art. 49 del D. Legislativo 1/2006; *Cataluña*, art. 33 de la Ley 31/2002; *Murcia*, art. 6.3 de la Ley 15/2002.

[157] Checa González, C: *La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión,* … , cit., pág. 145.

[158] Checa González, C: *La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, ..., cit., página 144.

danos según su lugar de residencia, lo que debería llevar a adaptar la legislación común a la foral o a suprimir el Impuesto (en su finalidad recaudatoria)[159]. Un agravio comparativo, que se solventaría con la conversión del ISD en un Impuesto propio de las CCAA para Alonso González[160].

Sin embargo, la legislación autonómica en territorio común se ha equiparado a la foral, por lo que no puede hablarse de infracción del principio de igualdad tributaria en base a este argumento. Además esta diferenciación no conculcaba el principio constitucional de igualdad, no siendo equiparables la unidad y la igualdad, que no conllevan a una absoluta uniformidad, siendo la diversidad una característica inherente al propio sistema autonómico y más en el sistema de Convenio y Concierto. Así, la sentencia del TC 76/1986 ya indicó que "las normas estatales y autonómicas emanan de poderes legislativos distintos, sin que las divergencias eventuales en los criterios del legislador estatal y el legislador autonómico, en el ámbito de sus respectivas competencias, puedan dar base a una pretendida pretensión de igualdad".

En la STC 186/1993, de 7 de junio, el Tribunal Constitucional señaló igualmente que el principio de "igualdad no impone que todas las CCAA ostenten las mismas competencias, ni menos aún que tengan que ejercerlas de una determinada manera o con un contenido o resultados prácticamente idénticos o semejantes. Por consiguiente si como consecuencia del ejercicio de esas competencias surgen desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas CCAA, no por ello automáticamente resultarán infringidos, entre otros, los artículos 14, 139.1 o 149.1.1 de la CE, ya que dichos preceptos constitucionales no exigen un tratamiento uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todo el territorio del Estado. En caso contrario, semejante uniformidad, ciertamente, sería incompatible con la autonomía constitucional garantizada, de manera que, en lo que se refiere al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales, lo que la Constitución impone es una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales, pero no, desde luego, una absoluta identidad de las mismas".

De manera que los principios de unidad e igualdad no se conculcaban con la existencia de una diversidad normativa (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, 76/1986, de 9 de julio; 19/1987, de 26 de marzo; 37/1987, de 26 de marzo; 150/1990, de 4 de octubre, 186/1983, de 7 de junio, etc.).

Ahora, por el contrario, se plantea la problemática de si la desigualdad normativa entre Comunidades de régimen común con relación a la tributación de las adquisiciones gratuitas infringiría el principio de *igualdad tributaria.* Ya que el ejercicio de las competencias normativas por las Comunidades Autónomas, genera una distinta posición de los ciudadanos por razón del territorio con relación al impuesto, por lo que cabe preguntarse si esta desigualdad puede infringir un principio *igualdad* de todos los españoles por razón del territorio, fundamentalmente comprendida en los artículos 139.1 y 149.1.1 de la CE, haciendo la salvedad este principio se modula en el ámbito específico a que se refiere propiamente, como señala el TC en la sentencia 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4, al igual que el resto de los principios de *organización territorial* del Estado, previsto en el artículo 2 de la CE, *unidad, autonomía y solidaridad.*

Así, con relación al principio de *igualdad* que la Constitución proclama en su artículo 139.1 como principio general de la organización territorial del Estado[161] e integrado en el capítulo primero de su Título VIII, el TC ha precisado el ámbito en que se proyecta dicho principio de *igualdad* y también su alcance, pues lo hace esencialmente, en un ámbito distinto al que es propio de los principios de *unidad, autonomía y solidaridad*, en base a los cuales se reparte el poder político. En efecto, para dicho Tribunal el principio de igualdad no actúa, como el resto de principios de organización territorial previstos en la Constitución, en la esfera propiamente política, sino en el ámbito de los ciudadanos, en concreto, de sus condiciones de vida, es donde opera fundamentalmente el principio constitucional de igualdad. Ya que el ámbito de la ciudadanía para el TC (sentencia 247/2007, antes citada, FJ 4.c), en sentido estricto, está conceptualmente separada de la esfera correspondiente a la configuración del poder político contenida en el artículo 2 CE. No obstante, el poder de las Comunidades Autónomas al proyectarse sobre los ciudadanos a través de las competencias y potestades que la propia Constitución como organización política les atribuye, también tiene eficacia sobre el

[159] Incluso existen diferencias entre los territorios forales como en el Impuesto sobre Sociedades, donde la Diputación de Guipúzcoa ha aprobado un tipo para dicho impuesto del 30 por 100, dos puntos superior a Álava y Vizcaya. Diario Expansión del día 5 de septiembre de 2007.

[160] Alonso González, LM.: *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,*., cit., pág. 101.

[161] "Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado".

principio de igualdad de los ciudadanos; es decir, de esta forma afecta a los derechos y obligaciones de los ciudadanos, donde sí opera el principio de igualdad imponiendo ciertos "límites" a la acción de los poderes públicos. Límites constitucionales que han sido explicitados por el propio TC, como veremos seguidamente. De manera que para el TC, el principio de igualdad incide en el despliegue del principio de autonomía de las CCAA, pero no puede desvirtuarlo (STC 247/2007, FJ 4).

En relación al principio de igualdad, el T.C. distingue, de un lado los planos en que actúa el principio de igualdad del artículo 14 CE (una de cuyas manifestaciones es la igualdad tributaria del art. 31.1 CE), y, de otro, el alcance de las reglas constitucionales que limitan las divergencias del ejercicio por las Comunidades de sus competencias propias o cedidas, para conseguir una determinada uniformidad normativa en todo el territorio, y preservar una posición igual de los ciudadanos, más allá de las diferencias de régimen jurídico por el legítimo ejercicio de la autonomía (STC 122/1988, FJ 5); es decir, los principios y reglas que operan en la esfera de la distribución de competencias y su reflejo en las condiciones de vida de los ciudadanos (artículos 139.1, 138 y 149.1.1 de la CE).

Sobre la primera cuestión, el TC ha señalado que, el ámbito propio del principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la CE prohíbe que las normas establezcan diferenciaciones no razonables o arbitrarias entre los sujetos a *"un mismo Legislador"*. De manera que las diferencias entre las posiciones jurídicas de los ciudadanos por el ejercicio de sus competencias normativas por las CCAA, entre ellas las tributarias, no por ello se infringe el citado principio establecido en el artículo 14[162]; es decir, la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos "no puede dar lugar a una pretensión de igualdad, aunque sí, a otro tipo de controversia constitucional..." (STC 319/1993, de 27 de octubre, FJ 5). En la STC 150/1990 se afirmó que "este principio (alude al de igualdad, según tuvimos ocasión de afirmar en la sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 27 de marzo, (FJ 10), no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias "de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes". La autonomía –declaramos en la citada ocasión– significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1.ª de la Constitución (ni los arts. 31.3, 38 y 149.1.13 cabe añadir ahora), ya que los preceptos no exigen un tratamiento uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales".

De forma que la igualdad, integradora de la autonomía política de las Comunidades Autónomas, no puede identificarse con la afirmada en el citado artículo 14 de la CE; por lo que, el principio de igualdad de los ciudadanos ante la Ley que incorpora el art. 14 CE, no puede concebirse haciendo caso omiso de la diversidad normativa que deriva directamente de la Constitución (arts. 2 y 149.3), si bien dentro de ciertos límites, fundamentalmente, los derivados del artículo 149.1.1 CE para el ejercicio de los derechos y deberes constitucionales y del artículo 139.1 CE, igualdad de éstos en todo el territorio nacional.

Por el contrario, son en segundo lugar, las reglas constitucionales que confieren competencias exclusivas al Estado (artículo 149.1 de La CE) o que limitan las divergencias resultantes del ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias propias (artículos. 139.1, 149.1.1 CE), las que para el TC deben asegurar, con técnicas diversas, una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservan también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan, inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía por todas (STC 122/1988, FJ 5).

Para dicho Tribunal, por tanto, la *igualdad de los ciudadanos por razón del territorio* que proclama el artículo 139.1 de la CE, debe ser interpretada en el marco general de la propia Constitución, fundamentalmente con relación al artículo 53.1 y 149.1.1 de la CE, de forma que el principio de igualdad en el marco de las autonomías, en este caso la igualdad de derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier punto del territorio nacional, no puede ser interpretado como rigurosa

[162] Así como, igualmente, el principio de igualdad tributaria previsto en el art. 31.1 de la CE.

uniformidad del ordenamiento (la igualdad de derechos en todas las Comunidades), "sino es la necesidad de garantizar la igualdad en el *ejercicio* de tales derechos lo que, mediante la fijación de unas comunes condiciones básicas, impone un límite a la diversidad de posiciones jurídicas" (STC 76/1983, de 5 de agosto FJ 2.a).

En este sentido, la autonomía de las CCAA introduce dosis evidentes de desigualdad, que no pueden estimarse como constitucionalmente ilegítimas, ya que en ningún momento el texto constitucional exige la existencia de una uniformidad en el tratamiento tributario; lo que implica que, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que los mismos pueden llegar a soportar pueden ser, efectivamente, diferentes, sin que ello haya de entender que se ha vulnerado el principio de igualdad[163]. De hecho las Comunidades de Cataluña y Madrid se acercan al 50 por 100 del importe total de lo recaudado por este impuesto (cuadro 10).

CUADRO 10

RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES POR COMUNIDADES 2007/2006

C. Autónomas	Ingresos aplicados		Diferencia		% sobre total	
	2007	2006	Absoluta	por 100	2007	2006
ANDALUCÍA	281.268	256.511	24.757	9,65	10,24	10,00
ARAGÓN	131.546	135.982	-4.436	-3,26	4,791	5,30
ASTURIAS	76.875	69.093	7.782	11,26	2,8	2,69
BALEARES	86.863	80.818	6.045	7,48	3,164	3,15
CANARIAS	54.413	50.729	3.684	7,26	1,982	1,98
CANTABRIA	34.943	24.634	10.309	41,85	1,273	0,96
CASTILLA-LA MANCHA	72.629	184.936	-112.307	-60,73	2,645	7,21
CASTILLA Y LEÓN	161.864	56.856	105.008	184,69	5,895	2,22
CATALUÑA	774.919	665.330	109.589	16,47	28,22	25,93
EXTREMADURA	37.709	31.554	6.155	19,51	1,373	1,23
GALICIA	236.705	190.916	45.789	23,98	8,621	7,44
MADRID	527.894	542.206	-14.312	-2,64	19,23	21,13
MURCIA	55.788	49.687	6.101	12,28	2,032	1,94
RIOJA	18.308	15.591	2.717	17,43	0,667	0,61
C. VALENCIANA	193.999	210.677	-16.678	-7,92	7,065	8,21
ESPAÑA	**2.745.723**	**2.565.520**	**180.203**	**7,02**	**100**	**100,00**

Fuente: Inspección General. Ministerio de Economía y Hacienda.2008. En miles de €.

En la STC 37/1987 ese Tribunal señaló que "el principio constitucional de igualdad no impone que todas las CCAA sustenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.ª de la Constitución, ya que los preceptos no exigen un tratamiento uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales."

En definitiva, si bien el artículo 53.1 de la CE exige que la regulación del *ejercicio* de los citados derechos y libertades de la Constitución se realice siempre por una norma de rango legal; esta norma sólo ha de emanar precisamente de las Cortes Generales cuando afecte a las *condiciones básicas* que garanticen la igualdad de todos los españoles en "el ejercicio" de los derechos y en

[163] Cazorla Prieto, J.: *Recargos e Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, La Ley, Madrid, 1986, págs. 235 y ss.

"el cumplimiento" de los deberes constitucionales[164] (artículo 149.1.1 de la CE). Respetadas esas condiciones básicas, para el TC las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias podrán establecer sus políticas diferenciadas en las materias de su competencia y que, al hacerlo, determinen una diversidad de regímenes jurídicos en cada una de ellas con los efectos consiguientes sobre los ciudadanos de cada territorio autonómico, sin que se vea afectado el principio de igualdad tributaria previsto en el artículo 31.1 de la CE.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia citada del TC, el artículo 139.1 de la CE no establece una igualdad de los ciudadanos, sino que establece unos límites a las competencias normativas del Estado y de las CCAA para garantizar una cierta igualdad de derechos en el territorio nacional (STC 14/1989, de 26 de enero, FJ 2). Estos límites son para el TC, por una parte, la necesaria igualdad básica en todo el territorio nacional del régimen de los derechos constitucionales en sentido estricto (de los enunciados en el Capítulo II del Título I, artículo 53.1 de la CE); respecto a dichos derechos, existe una igualdad de la posiciones jurídicas fundamentales de todos los españoles, que debe ser respetada por la legislación autonómica (SSTC 25/1981, de 14 de julio; 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 37/1987, de 26 de marzo, FJ 19; ó 319/1993, de 27 de octubre, FJ 5, entre otras); es decir, igualdad básica "en el ejercicio" de dichos derechos. De otra, las competencias exclusivas (entre ellas, sobre los tributos cedidos), legislativas o, simplemente, de "legislación básica" que el Estado tiene atribuidas por las diversas reglas del artículo 149.1 de la CE, donde el constituyente ha reflejado el diferente grado de homogeneidad que quedara preservada en cada unas de las materias enunciadas en dicho artículo.

En resumen, que la normativa autonómica sobre la imposición de las adquisiciones gratuitas, dictada al amparo de la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas y la capacidad normativa reconocida por el Estado, la cual genera distintas posiciones jurídicas de los ciudadanos por razón del territorio en relación a dicha imposición, no por ello se infringe *el principio de igualdad tributaria;* la jurisprudencia constitucional (STC 37/1981, de 16 de noviembre; STC 76/1986, de 9 de julio; STC 19/1987, de 26 de marzo; 37/1987, de 26 de marzo; 150/1990, de 4 de octubre; STC 186/1983, de 7 de junio, etc), en definitiva, ha reconocido que los principios constitucionales de igualdad y unidad no se conculcan por la existencia de la diversidad impositiva.

No obstante, el artículo 139 de la Constitución establece que "todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio español*",* lo que obliga a salvaguardar la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, aunque no impide que exista una diversidad de cargas fiscales de los contribuyentes en función de sus lugares de residencia, de conformidad con el principio de autonomía financiera de las CCAA.

Dicho lo anterior, también hay que señalar que Impuesto es un tributo estatal donde los elementos definitorios deberían corresponder al Estado y haber permanecido bajo su titularidad, para evitar la desvirtuación del impuesto, sin que las Comunidades Autónomas puedan cambiar su estructura (sentencia del T.C. 181/1988, FJ 4.º), impidiéndose diferencias ilimitadas por razón de la residencia[165]y una competencia desleal entre las mismas. En definitiva, el poder normativo de las Comunidades no debería haberse extendido por la Ley 21/2001 a aspectos definitorios del tributo, como señaló Calvo Ortega[166], incompatibles con su carácter de impuesto estatal, por lo que el Estado debería haber mantenido la competencia para establecer la estructura básica de la tarifa, de las reducciones, deducciones y bonificaciones, a fin de garantizar un mínimo común en todo el Estado. Y, no haber reconocido al fin y al cabo a las Comunidades la facultad de suprimir de facto el impuesto, como al final han hecho legalmente como hemos visto.

b) *El tratamiento discriminatorio de las donaciones en la Ley 29/1987*

El artículo 3.1 de la LISD define el hecho imponible de Impuesto como la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, así como donación o cual-

[164] Como la regulación de los medios de comprobación de valores, artículo 57 de la LGT.

[165] Núñez Grañón, M: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 80 y ss.

[166] Calvo Ortega, R: "la financiación posible de las Comunidades Autónomas: en torno al nuevo modelo";, *Nueva Fiscalidad,* n.º 1, abril 2002, pág. 27

quier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*[167]. Checa considera injustificado el trato de favor existente sobre las herencias en contra de las donaciones[168] por la ausencia de reducciones y el pago de la plusvalía por el donante que en algunos casos puede llevar a la confiscatoriedad.

La ausencia de reducciones en las donaciones para Simón Acosta[169], esta situación atenta contra el principio de capacidad económica, al no existir motivo alguno para diferenciar, puesto que el incremento de riqueza es el mismo tanto si se produce por donación como si se produce por herencia e impide el relevo intergeneracional.

Sin embargo, la ausencia de reducciones en las donaciones es la regla general en derecho comparado, donde las reducciones y mínimos exentos, se han establecido únicamente para las sucesiones, ya que en caso contrario, se transmitiría el patrimonio en varios negocios jurídicos e *inter vivos*. En el caso de fallecimiento, por el contrario, se transmite la titularidad de todos los bienes y derechos, mientras que en las donaciones, salvo acumulación, recaen sobre bienes singulares. Por lo cual, se han establecido las necesarias medidas legales para evitar la elusión fiscal, mediante la división de la herencia por sucesivas donaciones[170].

Además, tampoco puede aceptarse aquella conclusión, que sea idéntica la capacidad reflejada, cuando la naturaleza jurídica de la sucesión y de la donación no es la misma, como tampoco la capacidad contributiva que ambas reflejan.

Se afirma además que la ausencia de reducciones como señala Meade [171]impide la redistribución intergeneracional y una eficaz asignación de recursos, así como es contradictoria (los herederos más tarde o más temprano recibirán la herencia), situación que ha sido solventada en la normativa autonómica en España al prever reducciones personales en los "actos *inter vivos*".

En efecto, como hemos visto anteriormente, la normativa autonómica bien mediante este tipo de reducciones personales u objetivas, o a través de una tarifa reducida en Cataluña y Galicia para las transmisiones *inter vivos*, ha previsto un tratamiento equitativo para estas transmisiones y que permita dicho relevo generacional, aunque en algunos casos desproporcionadamente. También se ha señalado la injusticia de la ausencia de determinadas reducciones personales en la Ley 29/1987. Así el artículo 20 de la Ley del Impuesto no ha establecido reducciones para un donatario con un alto grado de discapacidad. Un donatario con discapacidad es peor tratado que un causahabiente que también sea discapacitado, por que en las sucesiones sí hay importantes reducciones (art. 20.2.a), último párrafo.), sin embargo ante la falta de actuación del legislador estatal, ha sido la normativa autonómica la que ha suplido esa omisión.

Por otra parte, de igual forma, la Ley del IRPF establece el no sometimiento a tributación de las ganancias que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones lucrativas por causa de muerte en la figura del transmitente, estando sometidas sólo al Impuesto sobre Sucesiones en el causahabiente. Por el contrario en el supuesto de transmisión *inter vivos*, estará sometida al IRPF y al Impuesto sobre Donaciones. Aunque este distinto tratamiento podría justificarse en la distinta la naturaleza jurídica de la sucesión y la donación, no deja de ser significativa la diferencia.

Anteriormente la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, sometía a tributación las diferencias entre el valor originario y el valor en el momento del fallecimiento siendo criticado por la generalidad de la Doctrina[172]. La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, eli-

[167] La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

[168] Checa González, C: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*: materiales para la reflexión,… cit., pág. 51.

[169] Simón Acosta, *Base imponible, tipos de gravamen y deudas tributarias, la fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, …, cit, págs. 218 y ss.

[170] Artículo 30 de la Ley española. Como cláusula antielusión.

[171] Meade, *La economía justa*, trad. García Durán, Barcelona, Orbis, 1985, pág. 232. "el que los padres distribuyan su patrimonio parcialmente, durante su vida, o que retengan su patrimonio intacto hasta su muerte, puede verse afectado, por las políticas gubernamentales (ejemplo diferencia de tipos entre sucesiones y donaciones). Un cambio que condujera a los padres a tener una mayor tendencia a transmitir parte de su patrimonio en vida reduciría las desigualdades en la posición individual de la propiedad mediante la división de su patrimonio dado entre los ancianos y los jóvenes en lugar de dejar a éstos sin patrimonio".

[172] Menéndez Hernández, J.: E*l nuevo impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Colección textos legales siete, Valencia, 1988, págs. 11 y ss.

minó la tributación respecto "de las personas incluidas en la unidad familiar a la que pertenecía el causante", generando una desigualdad entre herederos, según perteneciera o no a la unidad familiar[173] y fomentaba que se dejaran los bienes al cónyuge o a los hijos menores de edad[174]. La Ley 18/1991, del IRPF eliminó la llamada "plusvalía del muerto", suprimiendo la desigualdad, y estableciendo la exención de los incrementos y disminuciones patrimoniales de patrimonio puestos de manifiesto con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del causante.

Por el contrario en el supuesto de transmisión *inter vivos*, estará sometida al IRPF y al ISD y el pago de la plusvalía por el donante que en algunos casos lleva a la posible confiscatoriedad. Checa considera injustificado el trato de favor existente sobre las herencias en contra de las donaciones. Aunque jurídicamente no es una doble imposición, porque los sujetos pasivos son distintos en ambos tributos, podría hablarse de *exceso de imposición* que atacaría no a la justicia formal sino a la justicia material que debe presidir un sistema impositivo[175]. Esta circunstancia tiene efectos nocivos para Simón Acosta[176] al impedir el relevo generacional –situación se ha paliado con la regulación autonómica, como ya hemos señalado–, al mismo tiempo que no existiría motivo alguno para establecer dicha diferencia, lo que atentaría contra el principio de capacidad económica, puesto que el incremento de riqueza es el mismo tanto si se produce por donación como si se produce por herencia.

Sin embargo este distinto tratamiento podría justificarse en la distinta la naturaleza jurídica de la sucesión y la donación como se ha apuntado, así como en que la capacidad económica manifestada no es la misma en ambas instituciones.

La naturaleza jurídica de la sucesión y la donación es muy diferente, desde el punto de vista del Derecho Civil. Si bien el artículo 609 del Código Civil une a las figuras de la sucesión y la donación como modos de adquirir la propiedad, la donación es, sin embargo, un contrato típico de liberalidad[177]. Un acto de desprendimiento patrimonial (de liberalidad) de una persona que de forma gratuita dispone de una cosa que otra acepta[178]. Mientras que la herencia es una forma también de adquirir la propiedad, pero ajena a la naturaleza contractual de aquélla, donde lo dispuesto en la ley adquiere mayor virtualidad frente a la autonomía de la voluntad del adquirente y transmitente. Falta de toma en consideración de la voluntad del transmisor en la sucesión hereditaria en cuanto al momento de la transmisión, así como a su contenido en la sucesión legal[179]. La sucesión, tanto legal como testamentaria, y que supone la transmisión de un patrimonio a un beneficiario, que aún teniendo connotaciones políticas evidentes al depender de la ideología en torno al derecho de propiedad y su dinámica, supone un evidente enriquecimiento para quien la recibe, se diferencia notablemente de la donación. La propia Constitución española en su artículo 33.1 al disponer "se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia", admite al máximo nivel normativo el soporte fáctico de esa imposición[180], pero sin referirse a la donación.

En definitiva, en la donación se cumplen los dos requisitos establecidos en la Ley del IRPF para el gravamen de la ganancia patrimonial, alteración de la composición del patrimonio y la variación de su valor, sin que exista ninguna razón para su no sujeción. En este sentido, Herrera Molina justifica el gravamen de las donaciones para gravar la capacidad económica que se ha ido generando en el bien donado a lo largo de tiempo al aumentar su valor, que el legislador sujeta a gravamen en el momento de la salida del bien[181].

---

[173] Caamaño Anido, M. *Régimen Fiscal de las donaciones*, Madrid, …, cit, págs. 15 y 16.

[174] Martínez Lafuente, J. *Naturaleza y estructura del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*,…,cit., pág. 1082.

[175] Checa González, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materialespara la reflexión,* … cit., pág. 29. Cita a Einaudi, *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Barcelona, Ariel, 1959, págs. 93 y ss.

[176] Simón Acosta, "Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: Concepto y ámbito*", REDF,* Civitas, n.º 75, 1992, pág. 533, " *en lugar de promoverse el relevo generacional en la gestión de patrimonios – en especial si se trata de explotaciones o empresas familiares, la ley castiga a los padres que deciden jubilarse y ceder en vida su patrimonio a los hijos."*

[177] Espín Cánovas, D.: *Manual de Derecho Civil Español*, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1982, pág. 554.

[178] Artículo 619 de Código Civil.

[179] Se podría añadir a efectos fiscales, y "ajena a la voluntad del adquirente", ya que se devenga en el momento del fallecimiento y no en el de la aceptación. Art. 24.1 de la Ley 29/1987.

[180] Martínez Lafuente*, A.: "*Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema*", Hacienda Pública Española*, n.º 68, 1981, pág. 112.

[181] Herrera Molina, P.M., Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán,…, cit., pág. 375.

Aquella desigualdad no tiene que ser contraria a lo previsto en la Constitución Española en base a su distinta naturaleza jurídica. Además, para que las desigualdades incurran en vulneración del derecho de igualdad no deben producirse "en situaciones puntuales", pues "las leyes en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre una normalidad de casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad (SSTC 73/1996, de 30 de baril, FJ 5; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 7; 212/2001, de 29 de octubre, FJ 5; y 21/2002, de 28 de enero, FJ 4).

No obstante debería gravarse el incremento real no el nominal, como consecuencia de la inflación. Para corregir ésta y evitar las plusvalías nominales, se establecieron los coeficientes correctores de las plusvalías que no estaban establecidos con este objetivo, sino con el de desgravar las plusvalías no especulativas o a largo plazo. Los coeficientes actualizadores del valor de adquisición para evitar el gravamen de incrementos de valor nominales, cuando no puede gravarse una capacidad inexistente, como señalan Casado Ollero[182] y Palao Taboada[183]. Aunque, la STC 221/1992 el Tribunal a pesar de reconocer que la inflación haga inexistente o ficticia la capacidad económica gravada por el impuesto, se limitó a considerar válido a efectos del Impuesto sobre el *Incremento del Valor de los Terrenos*, que la habilitación al Gobierno para que libremente, pudiera practicar las correcciones monetarias, de manera que su inactividad no sería responsabilidad del legislador sino del Gobierno. Con lo que el TC se desentendía del problema en contra de la opinión moderna de los Tribunales Constitucionales como señala Merino Jara[184], aunque el propio tribunal matiza en la propia sentencia "No puede desconocerse, sin embargo, que el mantenimiento a ultranza, sin excepciones, del principio nominalista en el ordenamiento tributario puede dar lugar, en ciertos casos, a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo a que se refiere el artículo 31.1 de la Constitución". Para sujetar los actos de imposición a auténticos y reales incrementos de valor, no de ficticios.

Por otra parte, en un mismo acto jurídico, un contrato, se gravan dos capacidades económicas diferentes, en el donante y donatario, aunque su posible gravamen hasta el 99,9 por 100 podría ser causa de confiscatoriedad; si jurídicamente no es una doble imposición, porque los sujetos pasivos son distintos en ambos tributos, podría hablarse de *exceso de imposición* que atacaría no a la justicia formal sino a la justicia material que debe presidir un sistema impositivo[185]. Situación que podría evitarse con la subrogación del donatario en la posición del donante, como he señalado anteriormente.

3.4. El principio constitucional de no confiscatoriedad, como garantía de la renta del sujeto pasivo

También se ha apuntado la posible confiscatoriedad de este tributo. El Principio de *no confiscatoriedad* es un principio innovador en nuestra actual Constitución, que constituiría un límite a la progresividad del sistema tributario e impedir el agotamiento de la riqueza imponible; en definitiva, evitar la aplicación extrema de la progresividad que atentaría contra el propio principio de capacidad económica y contra el propio derecho de propiedad, aunque para otros autores identifican la confiscatoriedad con el gravamen de hechos no basados en la capacidad económica. Este principio predicable en España del sistema tributario en su conjunto, podría interpretarse en definitiva de forma que con él se garantice la capacidad económica del contribuyente, su conservación y mejora.

Para Rodríguez Bereijo[186] la no confiscatoriedad se proyecta sobre el conjunto del sistema tributario y opera como límite para garantizar la propiedad privada (art. 33 CE) y la libertad de empresa y la economía de mercado (art. 38 CE). La prohibición de la confiscatoriedad del art. 31.1 revitalizaría así el principio de capacidad económica al impedir extralimitaciones que vayan contra esa misma capacidad a la hora de establecer y exigir los tributos.

---

[182] Casado Ollero, G: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición Indirecta II. El contenido constitucional de la capacidad económica", *REDF*, Civitas n.º 34, 1982, pág. 197.

[183] Palao Taboada, *Los límites de control de constitucionalidad de la legislación fiscal, el reparto de la carga fiscal*, vol. II, Madrid 1975, págs. 707 y 708.

[184] Merino Jara, I: "Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el impuestos sobre el Incremento de Valor de los Terrenos a la STC 221/1992, de 11 de diciembre", *Crónica Tributaria*, n.º 67, 1993, pág. 144.

[185] Checa González, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materia*les..., cit., pág. 29. Cita a EINAUDI, *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Barcelona, Ariel, 1959, págs. 93 y ss.

[186] Rodriguez Bereijo, A.: *Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ...*, cit., pág. 1329.

Progresividad y prohibición de la confiscatoriedad son principios compatibles por tanto, quedando el legislador ordinario para establecer el verdadero límite que debe de tener la progresividad en cada tributo y en el conjunto del sistema tributario (para lo que hay que relacionarle con la progresividad de todos y cada uno de los tributos que existan en el ordenamiento, individualmente considerados y examinar la función que cumplen en su conjunto), aunque bastaría la existencia de un tributo confiscatorio para calificar a todo el sistema tributario como tal. Junto a esa disparidad doctrinal, tampoco el TC ha encontrado criterios técnicos operativos para determinar el límite de la progresividad que degenera en confiscatorio.

El Tribunal Constitucional en este sentido ha señalado que un tributo no puede, so pretexto del deber de contribuir y mediante la aplicación de diversas figuras tributarias, llegar a privar al contribuyente de sus rentas y propiedades[187]. Del mismo modo, sería confiscatorio el Impuesto sobre la Renta que no puede pagarse con la afluencia normal de renta de un período impositivo, o aquél impuesto patrimonial que ha de pagarse con la renta acumulada en ejercicios anteriores. Las SSTC de 4 de octubre de 1990, FJ 9.º y de 22 de enero de 1998, FJ 11, en relación con el IRPF. señalan como confiscatorio el tipo medio de la renta que alcanza el 100 por 100, evidentemente. Situación que no ocurre en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al recaer sobre bienes adquiridos, cuya deuda a pagar hasta un 81,6 por 100 puede ser abonada con dichos bienes, de forma que no hay que hacer frente al pago del impuesto con una riqueza acumulada anteriormente.

Así, si el Impuesto sobre la Renta no pueden pagarse con la afluencia normal de renta de un período impositivo, habrían de pagarse con renta acumulada en ejercicios anteriores, es decir, con patrimonio, que podría considerarse como una privación de bienes integrantes de la economía particular y consistir en un atentado inconstitucional contra la propiedad privada[188].

Del mismo modo, un tributo tendría carácter confiscatorio si a una persona con patrimonio y sin renta se le obligara al pago del tributo patrimonial, ya que implicaría la necesidad de enajenar parte de sus bienes para hacer frente al pago. La frontera estaría donde un tributo tiene carácter confiscatorio cuando es necesario utilizar como fuente del Impuesto el *patrimonio*, obligando al sujeto pasivo a enajenarlo para poder dar cumplimiento al deber de tributación.

Existirían indicios de confiscatoriedad por tanto si se establecieran "impuestos permanentes sobre el patrimonio cuya cuantía excede de la renta de ese patrimonio"[189]. Prohibición de la confiscatoriedad que protege el derecho de propiedad, e impide la colectivización de dicha propiedad, mediante el impuesto, así como evitar la transformación del sistema económico por la vía fiscal. De manera que la redistribución de la renta regional y personal (artículo 40 de la Constitución Española) sólo opere en los procesos de formación y asignación de dicha renta y no sobre lo que algunos han denominado renta consolidada[190].

En resumen, no podría a juicio del TC, establecerse a priori cuando una progresividad tiene efectos confiscatorios. Aunque podríamos señalar que, habría confiscación cuando el tributo es (o los tributos a pagar son) de tal magnitud que impiden la subsistencia del contribuyente o de los medios de producción de los que nace (la riqueza gravada). Llegaríamos así a un concepto jurídico indeterminado poco definido por la Doctrina y el Tribunal Constitucional[191] de dicho principio, aunque cumple una importante función, servir de complemento al principio de capacidad económica así como límite al mismo; es ahí donde adquiere sentido y función propia la prohibición del alcance confiscatorio de los tributos, expresamente contenido en el artículo 31 de la Constitución española. Ya que, si bien el principio de progresividad, constituye una prolongación del principio de capacidad económica, y conectado con el principio de igualdad tributaria, culmina el ideal constitucional de redistribución de riqueza. Tiene como límite dicha progresividad, el principio de prohibición de la confiscatoriedad.

[187] Sentencia del TC 150/1990, de 4 de oct., FJ 9.ª.

[188] González Sánchez, M: "El principio de no confiscatoriedad y las Haciendas Locales". En AAVV, *El sistema económico de la Constitución española*, Ministerio de Justicia, Madrid 1994, página 1557.

[189] García Añoveros, J.: *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madrid. 1999, pág. 58.

[190] García Martín, J.A: "Constitución y criterios de distribución de los tributos", en AAVV., *Hacienda y Constitución.* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 403.

[191] Sentencia del TC 150/1990.

Al estudiar el significado de dicha prohibición y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debemos analizar su tarifa, así como los coeficientes establecidos sobre la misma para determinar la cuota tributaria. En primer lugar, sobre la tarifa prevista en la Ley 29/1987 de hasta un 34 por 100, se ha de señalar que la misma es equiparable a la de los países de nuestro entorno, como ya se apuntó al estudiar los tipos impositivos del derecho comparado. Únicamente, el juego de los coeficientes multiplicadores eleva extraordinariamente la progresividad del impuesto hasta el 81,6 por 100, por lo que en una próxima reforma debería estudiarse su reducción para la asunción del impuesto por los ciudadanos y evitar fórmulas de evasión fiscal. En resumen, en las legislaciones de nuestro entorno existen unos tipos impositivos superiores a la tarifa estatal, sin perjuicio del efecto derivado de los coeficientes multiplicadores. Aunque, es desconocido en derecho comparado el gravamen por el patrimonio preexistente del beneficiario. Por lo que no cabe aceptar la consideración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como un gravamen confiscatorio, y menos en relación con algún supuesto aislado. Aunque debería rebajarse las cifras de los coeficientes multiplicadores por razón de parentesco, así como la posible supresión de los coeficientes derivados del patrimonio preexistente, ya que al desaparecer el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), serán de difícil su aplicación en la práctica.

Como conclusión, cabe señalar que no cabe aceptar la consideración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como un gravamen confiscatorio. Para que un Impuesto sea considerado confiscatorio ha de derivarse de la configuración general de su hecho imponible y de los restantes elementos esenciales. No que en un supuesto concreto pueda tener carácter confiscatorio[192]. Como puede ocurrir en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones cuando se gravan las donaciones al pariente lejano en que se aplica el coeficiente multiplicador 2,4 (34 por 100 x 2,4 = 81,6 por 100), o cuando se somete a tributación las donaciones en el beneficiario y las ganancias patrimoniales del donante (pudiendo llegar anteriormente al 124,6 por 100 = 81,6 I. Sucesiones + 43 I. Renta; hoy, 99,6 por 100 = 81,6 I. Sucesiones + 18 I. Renta). Si la no confiscatoriedad se predica de los distintos tributos aisladamente y después del sistema tributario, no puede señalarse que existe en casos singulares[193], y que constituyen la excepción a la regla general.

En resumen, el concepto clásico de confiscación y su prohibición, tiene como objetivo que la imposición sólo pudiera gravar la renta (propiedad en fase de creación), impidiendo que el patrimonio (renta consolidada), sea la fuente del impuesto[194]. Situación que no ocurre en este impuesto analizado. Por lo que no puede hablarse de confiscatoriedad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España por unos supuestos aislados, reconociendo el carácter gravoso de la tarifa por el juego de los coeficientes multiplicadores.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Doble Imposición y Sobremposición

Si a favor del gravamen de la herencia se considera que la misma aumenta la progresividad del conjunto del sistema. En contra de gravar el causal hereditario, se alega que la misma produce una doble imposición[195], debido a que los bienes que integra un patrimonio y las rentas del mismo ya han sido objeto de gravámenes por los Impuestos sobre la Renta y Patrimonio (antes de la última reforma) a cargo del causante y lo estarán por los mismos Impuestos a cargo del adquirente, y si éste adquiere bienes inmuebles tiene que tributar además por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, si son de Naturaleza Urbana por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana y si se adquiere una explotación económica por el Impuesto sobre Actividades Económicas[196]. Para estos autores además, hay dos formas de gravar el patrimonio, gravarlo a través de un impuesto anual a un tipo determinado o gravarlo una vez que se produce el fallecimiento por transmi-

[192] Gallego Peragón, J.M.: *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria,* Editorial Comares, Granada, 2003, pág. 196.

[193] Gallego Peragón, J.M.: *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria,…*, 2003, pág. 196.

[194] Pérez de Ayala, J.L: "Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución española", en AAVV, *Fiscalidad y Constitución*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986, pág. 64.

[195] Checa González, C.: *La Supresión del Impuesto* …, cit., págs. 146-147.

[196] Siempre que no esté exento de acuerdo con la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, personas físicas y sociedades con una facturación inferior a 1 millones de euros. Exención que no tienen los no residentes, salvo que operen mediante establecimiento permanente, art. 82.1.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004. Siendo un impuesto real, además, que grava las rentas potenciales o presuntas y que, por tanto, no se presenta como lo más acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria, especialmente el de capacidad económica.

sión *mortis causa*. El problema se produce cuando se opta por las dos vías a la vez, como ocurría en España anteriormente.

Sin embargo, con la reciente con la reciente supresión del Impuesto sobre el Patrimonio en España ha desaparecido esa aparente doble imposición.

La doble imposición parecería que se produce porque no se tienen en cuenta el conjunto de Impuestos que antes de la propia herencia han recaído sobre los mismos bienes y derechos gravados por aquélla. Esa duplicidad impositiva no se referiría tanto a la coincidencia en el hecho imponible, sino que se desarrollaría en base a la consideración de recaer sobre el mismo objeto material del tributo[197]. Existirá, sin embargo, doble imposición cuando dos impuestos inciden sobre una misma manifestación de capacidad económica, no porque coincidan determinados aspectos materiales, de ahí que sea necesario determinar la capacidad económica que fundamenta el establecimiento de un tributo.

Así, el TC se ha pronunciado en relación a la doble imposición de una manera muy restrictiva, sentencias 37/1987, de 26 de marzo, 49/1995, de 16 de febrero y 194/2000, de 19 de julio, en relación a las prohibiciones de los artículos 6, 2 y 3 de la LOFCA, ya que las mismas prohíben la duplicidad de hechos imponibles (STC 186/1993, FJ 4). Pérez de Ayala distingue así entre una "imposición diversificada", jurídicamente correcta, de la doble imposición cuando dos gravámenes recaen sobre un mismo hecho imponible[198]. Por tanto, la doble imposición se produce cuando sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período impositivo, distinto del concepto de la "plurimposición". No puede hablarse de doble imposición porque coincidan determinados aspectos materiales, como recaer sobre los mismos bienes, sino que es necesaria una similitud del objeto del gravamen. En este sentido, con relación a la interpretación del artículo 6.2 de la LOFCA, el TC señaló "por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico" [199]. Es indudable que el Impuesto sobre adquisiciones gratuitas no recae sobre la misma riqueza, sobre idéntica capacidad económica y sujeta a otras figuras tributarias, sino que recae sobre una singular capacidad económica, por lo que no puede hablarse de una doble imposición material. Lo que sí ocurre, es que en el sistema fiscal español se produce una sobreimposición sobre los bienes inmuebles, fuente evidente de imposición. En este sentido, según el Informe del Servicio de Estudios del BBVA las actividades relacionadas con el sector inmobiliario y los tributos que gravan este tipo de operaciones aportaron el 9,3 por 100 del total de ingresos de las Administraciones Públicas en 2006 (el 32 por 100 de los ingresos de las Corporaciones Locales y el 8 por 100 de las CCAA.)[200].

La doble imposición se produce por tanto, cuando sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período impositivo, distinto del concepto de la "*plurimposición*". Para referirse, no sólo al hecho imponible, sino que se desarrolla en base a la consideración del objeto del tributo[201]. Mientras el hecho imponible es un acto, cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, el objeto del tributo representa la manifestación de riqueza sometida a gravamen. Existiría doble imposición, cuando dos impuestos inciden sobre la misma manifestación de riqueza o, en su caso, sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica. Pero tampoco, puede hablarse de doble imposición porque coincidan determinados aspectos materiales, sino que es necesaria una similitud del objeto del gravamen. Ya Sainz de Bujanda señalaba que "el objeto del hecho imponible es una expresión equivalente a la de presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es decir, la situación de hecho, eliminado su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad, pero no, como es obvio, de su elemento objetivo- que hace nacer la obligación tributaria; el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica –v.gr.: la

[197] Pérez de Ayala Becerril, R.: "El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA" *en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 240, 1996, pág. 394.

[198] Pérez de Ayala, J.L.: "La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones", *Conflictos de Imposición*, Monografía n.º 6, AEDAF, julio 1995, pág. 47.

[199] Sentencia del TC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14, y en el mismo sentido, 186/1993, de 7 de junio, FJ 4.

[200] Diario *ABC*, Actualidad Inmobiliaria, 9 de febrero de 2007, pág. 7.

[201] Pérez de Ayala Becerril, R.: "El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA" *en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*,…, cit., pág. 394.

renta, cuando se obtiene o cuando se gasta–, que se somete a imposición; la riqueza imponible son los bienes, rentas, patrimonios, u otros objetos materiales o ideales, intrínsecamente considerados- abstracción hecha, por tanto, de la forma en que se manifiestan, que es el objeto del tributo- que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación; los bienes*".*

Albiñana señala en este sentido, la necesidad de que cada impuesto determine la capacidad económica que fundamenta su establecimiento y fundamento de subsistencia, debiéndose mover el objeto del tributo en el plano jurídico, pues la riqueza efectivamente gravada, como la riqueza que se encuentra en la intención última del legislador, deben tener su reflejo en la Ley. De esta manera se evitaría la confusión entre objeto imponible y hecho imponible[202], ya que sobre una misma riqueza gravada, el legislador tributario puede tomar en consideración distintas circunstancias o situaciones que delimiten distintos hechos imponibles.

Debemos considerar, por tanto, que existe doble imposición no cuando varios hechos imponibles recaen sobre un mismo objeto de gravamen, sino sobre una misma capacidad económica; así, puesto que existen cuatro índices generales de capacidad económica: la renta, el patrimonio, el consumo y el tráfico de bienes, podría pensarse en solamente cuatro impuestos, sobre la renta, sobre el patrimonio, el consumo y tráfico, y con ello la ausencia plurimposición interna. Sin embargo, la finalidad y los objetivos de un sistema fiscal moderno impiden la existencia de esas cuatro figuras tributarias. Por lo que sobre una misma fuente de capacidad económica (renta, patrimonio, consumo, tráfico de bienes) pueden recaer varias figuras impositivas, sin que pueda hablarse de doble imposición siempre que se cumplan unos determinados límites racionales, jurídicos y económicos, que determinen el gravamen sujeta a tributación una capacidad no gravada.

Tampoco existiría doble imposición cuando existe otra figura tributaria con una *finalidad extrafiscal*, de manera que tampoco existiría doble imposición de un impuesto con otro, cuando para la consecución de cualquier finalidad amparada constitucionalmente, como pueden ser ciertos objetivos extrafiscales, sin que necesariamente exista una mayor capacidad económica. Siempre dentro de una construcción racional del sistema tributario y el respeto a los principios de justicia tributaria.

En resumen, la doble imposición, aunque puede recaer en un mismo sujeto pasivo (El IBI y el Impuesto sobre el Patrimonio)[203], o entre distintos sujetos pasivos (beneficios de una sociedad y dividendos en el accionista), o sobre un mismo objeto para ser tal, debe recaer sobre una misma capacidad económica. Situación que no se produce en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en que se grava la capacidad económica del beneficiario, la adquisición de riqueza obtenida a título gratuito. Un aumento evidente de su capacidad económica que no será gravada en el Impuesto sobre el Patrimonio (antes de la última reforma), ni es incompatible su tributación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ni con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Bienes de Naturaleza Urbana. Aunque debe señalarse igualmente que dicho gravamen recae sobre una riqueza que ha sido gravada anteriormente, por lo que ha de ser sometida nuevamente con unos tipos impositivos acordes con dicha situación, y no desmesuradamente en un sistema fiscal moderno[204].

3.5. Otros argumentos

Algunos autores hablan de la complejidad del impuesto[205], sin embargo este argumento no debe servir de justificación para la eliminación de este gravamen, aparte de que existen otros

[202] Siendo el primero un concepto fáctico, y el hecho imponible algo jurídico. Como podría desprenderse de lo señalado por el TC.

[203] El TC en Sentencia de 16 de diciembre de 1999. 233/1999, ya declaró la compatibilidad entre el IP y el IBI.

[204] En el *Informe del Servicio de Estudios del BBVA del año 2007*, se señala que las actividades relacionadas con el sector inmobiliario y los tributos que gravan este tipo de operaciones aportan el 9,3 por 100 del total de ingresos de las Administraciones Públicas. Los tributos como las Licencias municipales de obras, el Impuesto sobre Construcción, el IVA, el IBI, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD) o las ganancias patrimoniales incluidas en el IRPF y la venta de terrenos de propiedad municipal, representan el 10 por 100 de los ingresos públicos, que representaron el año 2004, más de 27.000 millones de euros (9,3 por 100 de total de ingresos), el 3,2 por 100 del PIB. Para las Administraciones Locales, estos ingresos en relación con el sector inmobiliario representaron el año 2004, el 32 por 100 de sus ingresos. Mientras para las Comunidades Autónomas, dichos ingresos representaron el 8 por 100 de todos los recursos no financieros. Diario ABC, *Actualidad: Inmobiliario*, 09/02/2007, pág. 7.

[205] Peña Alonso, J.L.: *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF-Marcial Pons, 1992, pág. 192; Checa González, *La Supresión Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,* págs. 126-129.

gravámenes mucho más complejos (IVA o el propio IRPF). Y los argumentos sobre su inoportunidad han de calificarse simplemente de demagógicos[206].

Si se alega el carácter redistributivo de Impuesto, una menor recaudación otorga una menor posibilidad de redistribuir socialmente. El ISD que se exige en la mayoría de los países de la OCDE nunca representa más del 1 por 100 del total de los ingresos tributarios (En España, el 1,24 por 100 en 2007).

Con lo que se puede preguntar, un Impuesto que genera tan pocos rendimientos, qué es lo que redistribuye. Además, si una parte importante de volumen total de herencias y donaciones, queda fuera libre de gravamen (antes por las reformas relativas a la tributación de empresas y negocios familiares y, en los últimos años por los beneficios tributarios a favor de los familiares), ello supone una merma notable de la capacidad redistributiva que se le presume al Impuesto. Por ello debería pensarse en el establecimiento de una base mínima de tributación en todo el Estado, o una ampliación de la base del tributo para que la recaudación de éste pueda cumplir sus funciones en una futura reforma de la tributación de las adquisiciones gratuitas en España.

No obstante, la recaudación sigue aumentando en los últimos años, a pesar de los beneficios creados y del parón inmobiliario[207]. Cuando este gravamen tiene importantes efectos con relación a los grandes patrimonios y así evitar la concentración de riqueza.

Con esta idea y para paliar la reducida recaudación, podría apuntarse una solución, que podría ser la utilización del modelo existente en Dinamarca y Suiza, y gravar la herencia, primeramente como caudal relicto a cargo del Estado, con unos efectos significativos sobre los grandes patrimonios y evitar la concentración de riqueza; y posteriormente, en una segunda fase, las porciones hereditarias por las CCAA, donde recibirían un trato muy beneficioso los parientes cercanos. Cuando estamos en un proceso de degradación fiscal, con el establecimiento del tipo proporcional en la base imponible del ahorro, la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que llevaría a un sobregravamen de las rentas del trabajo y a una subida de la imposición sobre el gasto. Mientras no se piensa reducir la imposición sobre los impuestos reales, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Además, si bien supresión del impuesto entre parientes cercanos realizada por la mayoría de las Comunidades Autónomas ha puesto en duda las funciones redistribuidoras del impuesto. Sin embargo, debemos destacar (cuadro 11), que a pesar de los beneficios fiscales este gravamen incrementa anualmente su recaudación. Además, hoy no puede fundamentarse este impuesto en su capacidad redistributiva, sino en base a la *tributación de la riqueza personal*, especialmente sobre los grandes patrimonios. Lo lamentable es la supresión indiscriminada el impuesto sin ser sometida a ningún límite, hace que el impuesto no pueda cumplir sus funciones.

La reforma del impuesto debería venir determinada por la limitación de las reducciones personales, en el sentido de establecer unos límites que eviten la reducción de la tributación desproporcionadamente. En cuanto a las reducciones objetivas y sus efectos sobre la composición del patrimonio de las familias, hay que señalar que el Impuesto sobre Sucesiones no es un impuesto analítico como el IRPF, por lo que no habría que discriminar fiscalmente un tipo de bien, salvo que exista una razón justificada constitucionalmente. Finalidad extrafiscal que ha de estar justificada, exigiendo el cumplimiento de determinados requisitos (que la vivienda adquirida sea habitual del beneficiario en la reducción por la transmisión de la vivienda del causante[208]; la continuidad en el ejercicio de la actividad en la reducción por la transmisión de la empresa familiar[209]), y coordinada con el principio de proporcionalidad, es decir, que las consecuencias de la medida adopta guarden una relación con el objetivo pretendido, mediante el establecimiento de unos límites y no de una exención desproporcionada. Para evitar que situaciones esencialmente iguales sean tratadas de forma desigual, en contra de los principios de justicia tributaria previstos en el art. 31 de la CE.

[206] De Pablos Escobar, L.: "La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales", *Revista de Hacienda Pública Española*, Monografía 2001, pág. 285.

[207] Alonso González, M.: "*El Futuro de la Fiscalidad: Impuestos sobre Sucesiones y Patrimonio"*, Instituto de Empresa Familiar, Barcelona, 2008, pág. 42. Este autor considera que el incremento de la recaudación del ISD se debe al "boom inmobiliario".

[208] Andalucía: art. 6 de la Ley 10/2002.

[209] Cataluña: art. 2 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre.

Frente al objetivo del legislador en los últimos años de buscar la eficacia económica y la una neutralidad fiscal en el ámbito de la fiscalidad internacional, no ha ocurrido lo mismo en la esfera nacional. Así, la inicial redacción del artículo 20 de la Ley 29/1987 constaba de tres epígrafes, habiéndose modificado hasta los 7 actuales. En 1987 se establecían unas reducciones en función de la edad, el parentesco y la minusvalía que presenta el adquirente o el sujeto pasivo del impuesto, en un tributo que no contempla exención alguna, con el objetivo de subjetivizar el gravamen[210]. Se comenzó con una finalidad justa, facilitar una tributación más suave para los parientes y cónyuge del causante, favoreciendo a los menores de edad y discapacitados, al estimar que tenían menos capacidad económica que el resto de los adquirentes, evitando que el Impuesto fuera excesivamente gravoso.

CUADRO 11

IMPOSICIÓN PATRIMONIAL EN ESPAÑA. RECAUDACIÓN 1982-2007

Ejercicio	Donaciones	% Año anterior	I. sobre el Patrimonio	Transmisiones Patrimoniales	Actos Jurídicos Documentados	Total Miles de €
1982	23.784		26.522	86.372		136.678
1983	26.300	10,58	25.873	70.432		122.616
1984	103.893	295,03	69.984	264.343		438.515
1985	129.584	24,73	85.660	332.226		547.495
1986	185.281	42,98	125.762	413.503		724.589
1987	244.976	32,22	170.163	531.859		947.030
1988	283.578	15,76	211.213	707.230	485.434	1.687.471
1989	317.281	11,88	300.150	947.394	645.612	2.210.437
1990	421.899	32,97	478.867	1.245.296	830.492	2.976.587
1991	460.804	9,22	302.368	1.248.167	820.036	2.831.384
1992	480.865	4,35	336.413	1.371.859	885.105	3.074.246
1993	533.781	11,00	369.455	1.312.435	865.549	3.081.231
1994	752.980	41,07	415.708	1.643.683	947.089	3.759.501
1995	708.520	-5,90	390.708	1.707.436	940.822	3.747.486
1996	746.647	5,38	413.904	1.743.172	945.585	3.849.313
1997	921.324	23,39	471.677	2.275.119	1.285.655	4.953.798
1998	981.016	6,48	545.395	2.821.095	1.419.487	5.766.999
1999	1.117.746	13,94	603.756	3.312.687	1.660.043	6.694.246
2000	1.224.703	9,57	700.070	3.810.442	1.847.426	7.582.641
2001	1.347.882	10,06	681.263	4.091.302	1.925.595	8.046.052
2002	1.405.367	4,26	690.779	4.675.639	2.879.205	9.650.994
2003	1.627.017	15,77	1.027.504	6.047.253	3.772.808	12.474.598
2004	1.889.337	16,12	1.057.261	7.171.841	5.282.772	15.401.227
2005	2.265.606	19,90	1.202.621	8.377.862	6.677.315	18.523.404
2006	2.565.523	13,24	1.440.188	10.085.458	8.073.460	22.164.629
2007	2.745.723	7,01	1.793.322	8.561.195	7.884.1925	20.984.432

* [211] *Gestión de los Tributos cedidos a las Comunidades Autónomas,* Ministerio de Economía y Hacienda*,* Inspección General, 2006, pág. 22.

Fuente: Inspección General. Ministerio de Economía y Hacienda.2008.

[210] Arrieta Martínez de Pisón, J. : *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, …, cit., pág. 67.

Pero ahora, se han incrementado las excepciones a la obligación general de contribuir al Impuesto[212], que no se han querido articular como modificaciones en la cuota ni articular supuestos de exención[213], proliferando las excepciones que generan discriminación y que afectan al fundamento del Impuesto, sin perjuicio de la normativa autonómica que ha agravado esta problemática.

Son numerosos los autores los que se manifiestan a favor de la neutralidad respecto de la asignación originaria de los recursos, Albi, Fuentes Quintana, Neumark, Musgrave [214]. Un impuesto óptimo no ha de causar interferencias respecto a las decisiones de los particulares que aquellas que, como instrumento de política económica, sean pretendidas deliberadamente por las autoridades.

Si en términos generales, el impuesto en su conjunto no tiene efectos negativos sobre el ahorro. Ya que si el ahorro se va preparando para crear una herencia a favor de los hijos, lo que estimularía el mismo. Por el contrario, este estímulo se contrarresta, si los herederos que tienen la certeza de la transmisión hereditaria, pueden tener un incentivo para aumentar el consumo presente sobre el ahorro. De manera que los efectos generales no serían perjudiciales e incluso pueden ser favorables al ahorro, al considerar el comportamiento de los herederos, los cuales al tener la certeza de la transmisión hereditaria pueden tener un incentivo para aumentar su consumo presente frente al ahorro futuro, operando el impuesto sucesorio como un instrumento útil para reducir esa distorsión que compensaría la posible merma en la utilidad del transmitente. Aunque es difícil determinar la intensidad de ambos efectos.

Las variaciones en el nivel de ahorro parece que obedecen a razones *extrafiscales* y de orden económico tales como el nivel de empleo, las expectativas empresariales o la incertidumbre sobre el futuro como los verdaderos causantes del nivel de ahorro de los ciudadanos españoles. No obstante los coeficientes en función del patrimonio preexistente deben reducirse, ya que penalizan al heredero que mantuvo su patrimonio frente al que no hizo un esfuerzo para mantenerlo[215], provocando un desincentivo al ahorro, o bien generará estrategias por parte de los contribuyentes para evitarlo, alterando las decisiones originales en torno al modo de transmitir el patrimonio o las condiciones para recibirla[216]. La imposición sobre adquisiciones gratuitas, en definitiva, no tendría efectos significativos sobre el ahorro, pero sí influiría en la composición de los activos patrimoniales (cuadro 12).

CUADRO 12

RELACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES Y EL PNB DE ESPAÑA

AÑO	PNB	ISD	ISD /PNB	Ahorro Bruto	Ahorro B /PNB	Crédito Inmob. P. Físicas
1995	447.205	708,520	0,16	43.538	9,74	73.982
1996	473.855	746,647	0,16	45.233	9,55	86.919
1997	503.921	921,324	0,18	44.561	8,84	107.926
1998	539.493	981,016	0,18	42.600	7,90	125.349
1999	579.942	1.117,760	0,19	41.207	7,11	148.594
2000	630.263	1.224,703	0,19	46.745	7,42	180.671
2001	680.678	1.347,882	0,20	49.605	7,29	211.363
2002	729.206	1.405,367	0,19	54.050	7,41	245.417
2003	782.531	1.627,017	0,21	60.565	7,74	283.258
2004	840.106	1.889,337	0,22	62.050	7,39	341.860
2005	905.455	2.265,606	0,25	61.859	6,83	456.381
2006	969.742	2.565.523	0,26			

Fuente: Elaboración propia según datos del INE.

[212] Alonso González, L.M. : *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, …,* cit., pág. 81.

[213] Arrieta Martínez de Pisón, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*,…, cit,. , pág. 68.

[214] Albi, *Teoría de la Hacienda Pública* . Ed. Ariel. Economía. Barcelona, 1992. R. Musgrave y P. Musgrave, 1980, *Hacienda Pública: teórica y aplicada.* IEF. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. E. Fuentes Quintana, 1986 , NEUMARK, 1974, …, cit.

[215] Checa, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*, … cit. , pág. 76.

[216] Alonso González, L.M.: *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, …, cit., pág. 72.

Por tanto, este gravamen debe modificarse ya que la situación económica y social de nuestro país es muy diferente a la del año de promulgación de la actual ley del impuesto, en la cabría destacar la de abordar la reforma de las tarifas y de los coeficientes multiplicadores para rebajar la abultada progresividad del gravamen, lo que permitiría una más fácil asunción por los ciudadanos, al mismo tiempo que se evitaría la creación de fórmulas con las que evadirlo. Entre estas reformas estaría además, la de garantizar la *neutralidad impositiva* del impuesto[217], ya que un impuesto óptimo no ha de causar interferencias respecto a las decisiones de los particulares que aquellas que, como instrumento de política económica, sean pretendidas deliberadamente por las autoridades.

Así respecto al acceso a la vivienda digna a que hace referencia el artículo 47 de la CE, que hubiera justificado la pretensión de ganar en equidad favoreciendo a aquellos descendientes que habrían convivido con el causante. La generalidad de los requisitos para su aplicación de la reducción y la inexistencia de exigencias en ese sentido, que el inmueble sea la vivienda habitual del adquirente, hace que se convierta en una reducción generalizada que discrimina a otras fuentes de riqueza. Si el objetivo del sistema fiscal español era un trato favorable que permitiese la adquisición de vivienda en propiedad, parece que no se ha conseguido, sino la disminución de la alta progresividad teórica del Impuesto a partir de la exención del principal de los activos de las familias españolas[218], la inversión inmobiliaria en propiedad[219]. Se prima esta forma de ahorro, cuando no se exige que la vivienda transmitida sea la habitual del adquirente, en orden a la consecución del objetivo plasmado en el artículo 47 de la CE, por lo que el beneficiario puede adquirir varias viviendas de distintos causantes. Podrá alquilarla, y no perderá el beneficio si la mantiene en su patrimonio. De manera que se fomenta la compra de viviendas como una forma de ahorro y se inmoviliza durante 10 años. Una futura reforma del impuesto debería abarcar este problema y exigir que el inmueble adquirido sea la vivienda habitual del beneficiario. En este sentido, las Comunidades de Andalucía y Navarra han establecido en su legislación para disfrutar del beneficio fiscal, que la vivienda transmitida sea la habitual del adquirente[220], así como el resto de las Comunidades para las transmisiones *inter vivos*, en concordancia con dicho objetivo constitucional.

También se fomenta la contratación de seguros de vida[221], pero ello discrimina otras formas de ahorro. Además, no se ha contemplado en la regulación estatal la necesidad de aplicar otra serie de beneficios fiscales en las transmisiones gratuitas, como las referidas a la constitución del patrimonio protegido de la Ley 41/2003[222], o en las donaciones a favor de los minusválidos.

En cuanto a la *empresa familiar*, la nueva legislación con la finalidad de proteger la pervivencia de las empresas familiares ha regulado la reducción de la transmisión *inter vivos* o *mortis*

---

[217] Albi, *Teoría de la Hacienda Pública*. Ed. Ariel. Economía. Barcelona, 1992. R. Musgrave y P. Musgrave, 1980, *Hacienda Pública: teórica y aplicada.* IEF. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. E. Fuentes Quintana, 1986 , NEUMARK, 1974.

[218] La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) señala en su informe de Enero de 2007, la necesidad de "*corregir las distorsiones en el mercado de la vivienda, que impulsan la demanda y que dificulta a las rentas bajas y a los jóvenes entrar en el m*ercado". La OCDE recomienda suprimir progresivamente las ayudas fiscales a la compra de pisos "*que han reducido la incidencia de los tipos de interés que los compradores afrontan, al tiempo que aumenta la cantidad de préstamos a afrontar*". Diario *El Mundo*, miércoles 24 de enero de 2007, pág. 36.

[219] El Ministerio de la Vivienda pretende recuperar la deducción por el alquiler para jóvenes en el IRPF, suprimida en 1988. En la actualidad, nueve regiones mantienen esta desgravación, aunque sólo cuatro son específicas para jóvenes. El coste conjunto de las deducciones a los inquilinos, de las que se beneficiaron casi 67.800 personas, ascendió en 2005 a 19,99 millones de euros. En el caso de las ayudas a los menores de 35 años implantadas en Andalucía, Baleares, Extremadura y Madrid, el número de beneficiarios asciende a 24.114 personas, mientras que el coste total fue de 10,5 millones. Sin embargo, la ayuda al inquilino no está muy extendida, ya que sólo supone el 10 por 100 del coste de las deducciones autonómicas y apenas beneficia al 8 por 100 de los contribuyentes. Diario *Expansión* del día 29 de agosto 2007.

[220] Transmisiones *mortis causa*: Art. 9 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, de Andalucía; Navarra, artículo 34.1.d) del Decreto legislativo 1/2006, de 12 de diciembre (vivienda protegida; Transmisiones "Inter. Vivos": donación de dinero para la adquisición de la 1.ª vivienda habitual del adquirente: Aragón, art. 132.2 del Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre; Asturias (vivienda protegida), art. 7 de la Ley 6/2008, de 27 de diciembre; Baleares, arts. 27 (vivienda) y 30, Ley 22/2006, de 19 de diciembre; Canarias, art.22 del D. Legislativo 1/2009, de 23 de abril; Cataluña, art. 13 de la Ley 17/2007, de 21 de diciembre; Extremadura, art. 15 bis y 15.ter (vivienda) del D. legislativo 1/2006, de 12 de diciembre; Murcia, art.2.tres de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre (vivienda); la Rioja, art. 12 y 13 (vivienda) de la Ley 5/2008, de 23 de diciembre.

[221] Herrera Molina, P.M.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán,* ..., cit., pág. 387.

[222] Previsto en las Comunidades de Castilla y León: art. 29 del D.L. 1/2006, de 25 de mayo; y Baleares: art. 28 de la Ley 22/1996, de 19 de diciembre.

causa de la empresa familiar, ya que su tributación es uno de los condicionantes que afectan a su mantenimiento. Cabe preguntarse por tanto la eficacia de la misma y su justificación en la consolidación del tejido empresarial y en la creación de riqueza y empleo; en este sentido los datos del INE muestran un crecimiento de la disolución de empresas por causas voluntarias, antes y después del Decreto-Ley 7/1996, por lo que cabe afirmar su escasa incidencia[223]. La reducción, podría concluirse[224], no ha cumplido el objetivo señalado, al no servir para consolidar un patrimonio empresarial, al haberse mantenido el ritmo de destrucción de empresas.

El carácter genérico de empresa familiar, diferente de la "pequeña y mediana empresa", donde se superponen criterios divergentes, conduce a resultados que se alejan de la finalidad última de la exención, pues nada obsta que se puedan beneficiar de la exención de aquellos sujetos pasivos que ostenten participaciones en el capital de entidades que excedan los 8 millones de euros de cifra de negocios en que se sitúa el umbral máximo de las denominadas empresas de reducida dimensión a efectos del Impuesto de Sociedades, artículo 108 LIS [225], o de empresas cotizadas.

Por lo que debería exigirse a la labor directiva, una participación significativa que asegure que nos encontramos ante la transmisión de una empresa o entidad, limitando el ámbito de aplicación a las pequeñas y medianas empresas, y abrir el beneficio a terceros que asuman el compromiso en la continuidad de la actividad económica. La ley no establece un umbral de participación que permita definir la cartera como un paquete de control, sino que lo decisivo es la vinculación del titular participación con la actividad empresarial, que se determina por las funciones de dirección en la entidad, percibiendo una remuneración.

La reducción, podría concluirse[226], no ha cumplido el objetivo señalado, al no servir para consolidar un patrimonio empresarial, al haberse mantenido el ritmo de destrucción de empresas. Cuando, en este sentido, no se exige la continuidad en la actividad para la aplicación de la reducción en las transmisiones *mortis causa*[227], habiéndose creado en este tipo de reducciones un instrumento para evitar el Impuesto fácilmente.

Por lo que la necesaria reforma ha de incluir las recomendaciones de la Unión Europea, a que luego se hará referencia con detalle, en orden a facilitar la supervivencia de la pequeña y mediana empresa familiar:

- Limitar su aplicación a la pequeña y mediana empresa que constituye la base del tejido empresarial español.
- Exigir un período mínimo en la continuación del ejercicio de la actividad.
- Reducir la carga tributaria de la transmisión, no establecer su exención.
- Abrir el beneficio fiscal a terceros, distintos de los familiares del titular de la empresa, y que se comprometan a su continuidad.
- Restricción a los activos estrictamente empresariales y profesionales.

Los países de la Unión Europea han adoptado medidas para crear un entorno fiscal para proteger y facilitar la pervivencia presente y futura de las llamadas empresas familiares que constituyen el tejido empresarial de Europa[228]. La propia Unión Europea[229] ha recomendado a los países integrantes de la misma a nivel impositivo, facilitar la transmisión de los activos de las pequeñas y medianas empresas por vía de sucesión o donación.

[223] Directorio de Empresas del INE: 1996-2008.

[224] Barberán Lahuerta, M.A.: "Impuesto sobre Sucesiones", *Revista Asturiana de Economía*, nº 32, 2005, pág. 110.

[225] Ley del Impuesto de Sociedades, aprobada por Real Decreto Legislativo 4/2004.

[226] Barberán Lahuerta, M.A.: Impuesto sobre Sucesiones, …, cit, pág. 110.

[227] Salvo Cataluña, art. 2. séptimo de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre.

[228] Cayón Galiardo, A.: "La empresa familiar como objeto de protección en nuestro derecho interno y comparado", en *Fiscalidad de la Empresa Familiar*, *AEDAF*, 1999.

[229] Recomendación de la Comisión 94/106/CE, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, unos de cuyos objetivos, es "*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*", artículo 1.

El problema no son las reducciones por seguros de vida o vivienda habitual, o en la transmisión de empresas, el problema es cómo se ha articulado y el estado en que ha quedado el impuesto[230].

La Consulta vinculante de la DGT de 3 de abril de 2006[231] sobre el mantenimiento del valor de lo adquirido y en relación a un negocio adquirido *mortis causa* en el que se aplicó la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto, señala que de acuerdo con la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, el requisito de permanencia que exige la Ley no implica que el adquirente haya de continuar el ejercicio de la actividad durante la década que el precepto establece sino que es suficiente con el mantenimiento del valor de adquisición, es decir que al causahabiente le está prohibido realizar (en virtud de la remisión contenida en el apartado 6 del mismo artículo) actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición sobre el que se practicó en su día la reducción prevista en la Ley.

Consiguientemente, siempre que se cumpla tal condición, no afectaría al requisito de permanencia, *la cesación* de la actividad empresarial y arrendamiento del local heredado. De no mantenerse el valor de adquisición, deberá pagarse el impuesto no satisfecho además de los intereses de demora, tal como establece "in fine" la norma antes reproducida.

Por tanto, no es exigible el mantenimiento de la empresa o negocio adquirido o de otro que los sustituya, cuando un sector doctrinal aboga por una interpretación finalista en función del objetivo (mantenimiento de la empresa) y exigir el mantenimiento de la empresa o sustitución por otra durante el citado plazo.

Sin embargo, la regulación actual distingue entre las adquisiciones *inter vivos* y *mortis causa*, exigiéndose en las primeras de forma expresa, que además de mantener el valor de lo adquirido, el adquirente siga o mantenga una empresa o negocio que, además, gocen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio para este tipo de empresas, lo que impide que se exija a las adquisiciones por causa de muerte requisitos que no se recogen expresamente para estas transmisiones. Por lo que las adquisiciones de "empresas familiares" que se realicen con ocasión de la muerte del causante no exigen, para seguir disfrutando del beneficio fiscal de la reducción de la base del ISD, más que el patrimonio adquirido no disminuya durante el plazo de 10 años[232]. Sin que la nueva regulación dada por la Ley 35/2006 al artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio haya sido aprovechada para el establecimiento de la exigencia del requisito de la continuidad en la actividad en concordancia con las recomendaciones de la Unión Europea para las transmisiones de la empresa familiar *mortis causa*.

3.6. Constitucionalidad del Impuesto. Conclusión

En resumen, puede concluirse que no existen argumentos sólidos para fundamentar la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Este gravamen somete a tributación una manifestación clara de capacidad económica, que no queda en entredicho con la variedad de presunciones que acompañan su regulación, ni porque se haya fijado su devengo en la fecha de fallecimiento del causante en el supuesto de adquisiciones *mortis causa*. Cuando se va a gravar al heredero, que manifiesta dicha capacidad en el momento en que es llamado a la herencia, pudiendo renunciar a ella simplemente y no asumir la obligación de pago, quedando en suspenso dicha obligación si existe cualquier controversia en dicha condición de heredero.

Al mismo tiempo que no existe una infracción de principio de igualdad tributaria por el hecho que exista una diferente posición de los ciudadanos con relación a este impuesto, debido al reconocimiento de la capacidad normativa a las Comunidades sobre este gravamen, ya que frente a un distinto legislador no puede plantearse esta controversia constitucional.

Finalmente, ahora que se ha suprimido el Impuesto sobre el Patrimonio en España, no puede afirmarse que exista una doble imposición sobre la riqueza o que el impuesto sobre adquisi-

[230] Agustín Torres, C.: "Beneficios Fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas", *La fiscalidad de la empresa familiar*, en la obra colectiva *de AEDAF,* Barcelona 1999.

[231] *Carta Tributaria*, Consulta I.S.D / E -2849, 1.ª quincena de diciembre de 2006, págs 71-73.

[232] Pérez–Fadón Martínez, J.F.: *Carta Tributaria*, 1.ª quincena de diciembre 2006, pág. 73.

ciones gratuitas tenga carácter confiscatorio, aunque debe reconocerse la necesidad de la rebaja de su tarifa en relación con los coeficientes multiplicadores existentes. Ni que exista una doble imposición en este tributo que somete a gravamen una singular manifestación de la capacidad contributiva.

No obstante, es indudable que la Ley 29/1987, ante la pasividad del Estado, adolece de la necesaria reforma para adecuar su tarifa a la nueva situación social y económica del país, muy diferente a la existente en año en que se promulgó; que las presunciones deben adaptarse las circunstancias actuales de la sociedad española, así como el tratamiento tributario de las donaciones ha de mejorarse en orden a una cierta equiparación con las sucesiones, de manera que se favorezca el necesario relevo intergeneracional y un mejor trato para las personas discapacitadas; al mismo tiempo que se garantice una cierta neutralidad impositiva y se evite la elusión fiscal de las personas con mejor posición económica. Pero ello no debe llevar a la conclusión de la inconstitucionalidad de este gravamen, que somete a gravamen las adquisiciones personales de riqueza sin contraprestación y esfuerzo para el adquirente.

4. DISTRIBUCIÓN CONSTITUCIONAL DE COMPETENCIAS: ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN RELACIÓN A LOS TRIBUTOS CEDIDOS

Frente a los argumentos tradicionales sobre la presunta incostitucionalidad del impuesto, es necesario estudiar las nuevas consideraciones que desde el punto de vista constitucional pueden señalarse sobre este gravamen. Fundamentalmente, si las disposiciones adoptadas por las Comunidades Autónomas en el desarrollo de las competencias normativas han infringido los límites establecidos para su ejercicio, el respeto a las libertades constitucionales, así como el estudio de la labor realizada por el Estado para garantizar que la Hacienda general se muestre coordinada con el ejercicio de la autonomía tributaria de las Comunidades en un impuesto de su titularidad y se respeten sus competencias exclusivas en materia de impuestos cedidos.

4.1. Límites de la capacidad normativa de las Comunidades sobre los impuestos cedidos

El artículo 156 de la Constitución Española reconoce que las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad entre todos los españoles, facultando el artículo 157.3 a las Cortes Generales, mediante Ley Orgánica, para la regulación de los recursos de dichas Comunidades, entre los que destacan los Impuestos cedidos.

Si en un primer momento se procedió a la cesión simple de los recursos derivados de los Impuestos cedidos, más tarde se cedió las competencias normativas sobre los mismos. Competencia regulatoria de las CCAA sobre los impuestos cedidos, cuyo concepto no constituye una categoría económica o financiera[233], sino que se basa en el respaldo constitucional y estatutario derivado de los artículos 156 y 157 de la CE. Su concepto y características corresponden a lo determinado por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)[234]. Dentro de los impuestos cedidos se encuentra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tributo de titularidad estatal en régimen de cesión de acuerdo con la citada ley orgánica para garantizar una cierta uniformidad entre Comunidades y conseguir una cierta corresponsabilidad fiscal.

Es al Estado al que corresponde determinar el contenido normativo que se cede y la fijación de los límites que deben ser respetados por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de las competencias que se le atribuyen sobre un impuesto sobre el que no ostenta titularidad alguna.

[233] Cayón Galiardo, A.: "Las Competencias Normativas de las Comunidades de las Comunidades Autónomas sobre los Tributo*", ALCABALA*, Revista de Hacienda Pública de Andalucía, n.º 28, 2001.

[234] Artículo 10 de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre.

En efecto, entre las competencias exclusivas del Estado se encuentran *los impuestos cedidos* total o parcialmente por éste a las CCAA, de acuerdo al artículo 149.1.14 de la CE (sentencias 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3, y 13/2007, de 18 de enero, FJ 6). Para el T.C. la autonomía financiera de las CCAA, en la que se integran las competencias normativas de éstas sobre los tributos cedidos, tiene como límites materiales "específicos" los principios de *solidaridad* entre todos los españoles y de *coordinación* con la hacienda estatal, artículos 2, 138 y 156.1 de la CE (sentencia 13/2007, antes citada, FJ 7)[235].

El principio de coordinación constituye un límite condicionante de la autonomía financiera de las CCAA (SSTC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2; 103/1997, de 22 de mayo, FJ 1; y 62/2001, de 1 de marzo, FJ 4), si bien para el T.C. con el alcance limitado previsto en el artículo 2.1.b) de la LOFCA, que exige a las Comunidades Autónomas que su actividad financiera se acomode a las medidas oportunas que adopte el Estado "tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa y la estabilidad presupuestaria[236], así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español", toda vez que corresponde al Estado la responsabilidad de garantizar el equilibrio económico general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131 y 138 de la Constitución (SSTC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2; 24/2002, de 31 de enero, FJ 5; 68/1996, de 18 de abril, FJ 10; 62/2001, de 1 de marzo, FJ 4; y 222/2006, de 6 de julio, FJ 13).

De acuerdo con lo enunciado, cabe señalar que las Comunidades Autónomas en el ejercicio de su *autonomía tributaria* sobre los impuestos cedidos pueden establecer las reducciones (propias y análogas a las estatales), deducciones y bonificaciones que tengan por conveniente, siempre que no infrinjan los objetivos de estabilidad presupuestaria establecidos para el conjunto del sector público por las Cortes Generales[237]. Objetivos que no puede considerarse que queden en peligro por los beneficios fiscales creados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dada la proporción existente entre la recaudación y los ingresos totales de cada Comunidad, incluso derivada de la supresión de ese Impuesto entre parientes cercanos[238].

No obstante, debería establecerse una base común de tributación en dicho gravamen para evitar diferencias interregionales desproporcionadas y efectos negativos sobre otros impuestos. Ya que es al Estado al que corresponde garantizar un desarrollo armónico de todas las partes del territorio español (STC 62/2001, de 1 de marzo, FJ 4), evitar que se establezcan obstáculos que fracturen la unidad de mercado nacional con el pretexto de cumplir un objetivo constitucional (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), así como que se infrinjan las libertades constitucionales mediante la normativa autonómica sobre este impuesto.

Además, la forma en que se ha ejercido dichas competencias puede haber comprometido el *principio constitucional de solidaridad*. Ya que si bien las CCAA carecen de una competencia específica para desarrollar, con cualquier alcance, los principios constitucionales de solidaridad e igualdad material, "sí pueden, e incluso deben por mandato constitucional, estatutario y legal, atender a la realización de tales principios en el ejercicio de sus competencias propias" (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 11). Con más razón respecto a las competencias normativas cedidas por el Estado.

Ya que si bien para el TC, los principios de igualdad material y solidaridad a que hacen referencia los artículos 2, 9.2, 40, 138.1 y 2 y 139 de la CE, recogidos en el art. 2 de la LOFCA, no atribuyen competencias a las CCAA, tales principios vinculan a todos los poderes públicos en el ejercicio de sus competencias, entre ellos las propias Comunidades. Aunque el Estado (art. 138.1 de la CE) sea el garante del principio de solidaridad, le corresponda la competencia exclusiva para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes constitucionales (art. 149.1.1 de la CE)., así como

[235] Así como, la libre circulación de bienes y personas en todo el territorio nacional (artículo 139.2 de la CE) y la igualdad de las condiciones básicas del ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales (artículos 139.1 y 149.1 CE).

[236] Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

[237] Artículo 8 Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

[238] La recaudación sigue incrementándose a pesar de los beneficios fiscales: 15 por 100(2003);16 por 100 (2004); 20 por 100 (2005); 13 por 100 2006 y 7 por 100 (2007), véase cuadro 11.

la adopción de las medidas oportunas para conseguir el desarrollo armónico entre las distintas partes del territorio español, de conformidad con el art. 2 de la LOFCA.

De forma que para el TC, *el principio de solidaridad* complementa e integra los principios de *unidad y autonomía* (art. 2 CE), habiéndolo identificado como "regla a la que debe acomodarse el proceder entre autoridades estatales y autonómicas", atendible por los poderes de las Comunidades de acuerdo con los articulos 2 y 138 (equilibrio económico, adecuado y justo entre las distintas partes del territorio español y prohibición entre éstas de privilegios económicos y sociales), que "requiere que, en el ejercicio de sus competencias se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tenga, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de la gestión insolidaria de los propios intereses" (STC 247/2007, FJ.4.c). Cuando para el mismo Tribunal, la propia autonomía no se garantiza por la Constitución para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación o sobre los *intereses generales "distintos*" de los de la propia entidad (STC 4/1981 FJ 10).

Por otra parte, el artículo 138.1 que incorpora el principio de solidaridad, para el propio TC "no puede ser reducido al carácter de precepto programático, o tan siquiera al de elemento interpretativo de las normas competenciales. Es, por el contrario, un precepto con peso y significados propios, que debe ser interpretado, eso, sí, en coherencia con las normas competenciales que resultan de la Constitución y de los Estatutos"(STC 146/1992, de 16 de octubre, FJ 1), toda vez que dicho principio ha de constituirse en la práctica en un "factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades y regiones y la indisoluble unidad de la Nación española (art. 2 CE)" (STC 146/1992, de 5 de octubre, FJ 7). Principio de solidaridad que constituye la "concreción, a su vez, del más amplio deber de fidelidad a la Constitución" (STC 11/1986, FJ 5), principio que requiere "que las decisiones tomadas por todos los entes territoriales, y en especial, por el Estados y las Comunidades Autónomas, tengan como referencia necesaria la satisfacción de los intereses generales y, que en consecuencia, no se tomen decisiones que puedan menoscabar o perturbar dichos intereses, de modo que esta orientación sea tenida en cuenta, incluso, al gestionar los intereses propios" (STC 247/2007, FJ 4.d). En suma, la lealtad constitucional debe presidir "las relaciones entre las diversas instancias de poder territorial y constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico y cuya observancia resulta obligada (SSTC 239/2002, FJ 11 y 13/2007, de 18 de enero, FJ 7).

Es indiscutible, que una parte importe de las medidas autonómicas se ha tomado como fruto de una competencia fiscal desleal, lo cual ha determinado que una parte importante se hayan dictado en claro conflicto con el principio constitucional de solidaridad, como el establecimiento de reducciones análogas, incompatibles con las estatales, con la finalidad de que no puedan ser aplicadas a los residentes en otra Comunidad, perjudicando los intereses generales del Estado o de otras Comunidades; junto a otra serie de medidas que obstaculizan la libre circulación y establecimiento de las personas, al mismo tiempo que contravienen el propio objetivo para el que fueron aprobadas.

Además de los límites específicos sobre los impuestos cedidos de coordinación y solidariad, existen otros límites generales derivados del principio de *unidad*. La Constitución parte de la unidad de la Nación española que se constituye en Estado social y democrático de Derecho, cuyos poderes emanan del pueblo en el que reside la soberanía nacional. Esta unidad se traduce así en una organización –el Estado– para todo el territorio nacional. Pero los órganos generales del Estado no ejercen la totalidad del poder público, porque la Constitución prevé, con arreglo a una distribución vertical de poderes, la participación en el ejercicio del poder de entidades territoriales de distinto rango, tal como se expresa en el art. 137 de la Constitución.

El precepto transcrito refleja para el TC una concepción amplia y compleja del Estado, compuesto por una pluralidad de organizaciones de carácter territorial dotadas de autonomía, que no es soberanía, cuyo poder está sometido a una serie de límites; además, y dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el art. 2 de la Constitución (STC 35/1982, de 14 de junio, FJ 2).

Las Comunidades Autónomas participan con el Estado del poder político, configurándose así nuestro Estado Autonómico, pero al propio tiempo, esta autonomía no puede oponerse a la exigencia del principio de unidad, una de cuyas manifestaciones es la existencia de un único sistema

económico a nivel nacional. Así, ya en la STC 1/1982 el T.C. afirmó que "esta exigencia de que el orden económico nacional sea uno en todo el ámbito del Estado es más imperiosa en aquéllos, como el nuestro, que tienen una estructura interna no uniforme, sino plural o compuesta desde el punto de vista de su organización territorial (tít. VIII CE)" (STC 1/1982, de 28 de marzo, FJ 1STC 35/1982, de 14 de junio, FJ 2). Unidad que puede quedar comprometida por el gran número de medidas autonómicas dictadas recientemente sobre este gravamen, ya que algunas medidas (transmisiones de la empresa familiar, activos empresariales) han afectado gravemente a ese principio, como estudiaremos.

4.2. Infracción de los límites sobre los impuestos cedidos

Aunque el TC ha subrayado que su función es *exclusivamente*, la de decidir si las concretas disposiciones impugnadas (entre ellas las disposiciones relativas a la financiación de las Comunidades Autónomas), "exceden o no el marco de lo constitucionalmente admisible" (SSTC 145/1989, de 21 de septiembre, FJ 6; 13/1992, de 6 de febrero, FJ 2; 68/1996, de 4 de abril, FJ 2; 92/2000, de 13 de julio, FJ 10; y 275/2000, 16 de noviembre, FJ 5). Y, no el de pronunciarse "sobre el sistema más adecuado de financiación de las haciendas territoriales o de coordinación de las actividades financieras de los distintos entes territoriales entre sí" (STC 68/1996, de 4 de abril, FJ 2; y en el mismo sentido, STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3), ni determinar "cuál es el más adecuado sistema de articulación de competencias estatales y autonómicas", decisión ésta que "dentro de la Constitución corresponde adoptar a los propios poderes públicos responsables de ello, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas" (SSTC 145/1989, de 21 de diciembre, FJ 6; y 68/1996, de 4 de abril, FJ 2). Debe estudiarse, sin embargo, si el Estado ha omitido la formulación de unas reglas claras de coordinación de su Hacienda con las de las Comunidades Autónomas y si éstas han infringido los límites establecidos.

Primeramente, debería formularse un claro reproche al Estado, y más en relación a un impuesto bajo su titularidad, que no haya establecido con nitidez en el artículo 2 de la LOFCA unos criterios adecuados para llevar a cabo dicha coordinación, los cuales deberían haber sido desarrollados en la Ley 21/2001, limitando las competencias autonómicas cuando puedan poner en peligro los intereses generales del Estado y los de las propias CCAA. El Estado ha omitido además su responsabilidad en la fijación de esta coordinación, en unos casos, como en relación al principio de *lealtad institucional*, porque este principio de coordinación sólo es exigible respecto del Estado, sin que las Comunidades Autónomas queden vinculadas por su contendido[239]. En otros, porque los límites de coordinación señalados en el citado artículo 2 de la LOFCA aparecen difusos y limitados al respeto de la estabilidad presupuestaria, con lo que la autonomía tributaria de las Comunidades deriva en ilimitada, incluso, para la supresión de un gravamen del que no son titulares. Como señala García Calvente[240], "en el origen del problema se encuentra la imprecisión de la Ley 21/2001", a través de la cual se ha cedido una competencia normativa que no ampararía "exenciones totales" para este autor.

Sin embargo, la Ley 21/2001 ha establecido la citada cesión sin límite alguno, aunque vaya en contra del propio concepto de impuesto cedido. Situación que fue reprochada por Calvo Ortega[241], en el sentido de que "un impuesto se cede para que se aplique y no para que se derogue (aunque sea un solo epígrafe o concepto)". Y, de forma más específica, Zornoza Pérez[242], que

[239] Art. 2.1.e) de la LOFCA, en la redacción según Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).Que se concreta en la valoración anual del Consejo de Política Fiscal y Financiara del impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones del Estado legislador en materia tributaria.

[240] García Calvente, Y: "¿Son competentes las Comunidades Autórbrnas para suprimir de facto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, *Jurisprudencie Tributaria*, Aranzadi, n.° 2/2005.

[241] Calvo Ortega, R.: "Tributos cedidos: concpeto, evolución y problemas actuales", *Revista de Derecho Financiero*, n.º 258/2003.

[242] Zornoza Pérez, J.J.: Prólogo a la obra de Ruiz Almendral, V.: *Impuestos cedidos y Corresponsabilidad Fiscal, Ed. Tirant lo Blanch*, Valencia, 2004, pág. 6. "Ni la letra ni el espíritu de los citados preceptos permiten entender que el Estado haya cedido a las Comunidades Autónomas un poder tan absoluto para la regulación del Impuesto sobre Sucesiones que pudiera determinar su desaparición práctica. Es más, la atribución a las Comunidades de la potestad de derogar un tributo, o de conseguir en la práctica un resultado equivalente mediante el empleo de tipos cero, reducciones, bonificaciones o coeficientes divisores en lugar de multiplicadores, que redujeran al mínimo las cuotas correspondientes me parece incompatible con la noción misma de tributo cedido; esto es, de un tributo que es de titularidad estatal y del que, en consecuencia, sólo puede disponer su titular".

considera que ni de la redacción del artículo 40 de la Ley 21/2001, ni del espíritu de esa norma, puede aceptarse como ajustada a derecho que la decisión estatal, en el ejercicio de su competencia, de gravar una manifestación de capacidad económica, tal como la expresada en las transmisiones lucrativas *mortis causa*, pueda ser anulada por una decisión autonómica.

No obstante, debe señalarse en un impuesto que ya se ha calificado como compartido, aunque el Estado sigue conservando la competencia para determinar el hecho y la base imponible, que éste de acuerdo a la Ley 21/2001, ya no detenta la competencia exclusiva para la configuración básica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que cabe concluir que las Comunidades no se han extralimitado legalmente en el ejercicio de sus competencias, aunque sí en el espíritu con el que fueron concebidas.

Por tanto, comparto el punto de vista de Tovillas Morán[243] al considerar que las Comunidades tienen la competencia para modificarlo sustancialmente, incluso para la supresión de hecho del gravamen; no obstante, discrepo de su opinión de que la falta coordinación entre las distintas Comunidades en relación con el ISD no resulta grave, al tratarse de "un tributo instantáneo del que un mismo sujeto pasivo va a realizar el hecho imponible muy pocas veces, en su vida".

En primer lugar, porque la supresión de una manera indiscriminada de este gravamen afecta con rotundidad al principio de constitucional de *unidad*. Cuando para el TC las Comunidades Autónomas al formar parte de un todo que es el Estado, su autonomía no puede oponerse al citado principio de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero significado, como expresa el citado artículo 2 (STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4). Esta unidad se ha puesto en peligro, al habilitarse a las Comunidades Autónomas para establecer, *sin límite alguno*, reducciones, bonificaciones y deducciones, en el Impuesto que grava las adquisiciones gratuitas. Por ejemplo, mediante la creación de beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar y que inciden sobre el sistema económico español (SSTC, 37/1991, de 16 de noviembre, FJ 2; y 64/1990, de 5 de abril, FJ, 4).

Una de las manifestaciones de esa unidad básica que la Constitución española proclama se concreta en la "unidad de mercado" o en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984, de 19 de octubre, FJ 3), como se deduce tanto del Preámbulo-que garantiza la existencia de un "orden económico y social justo- como de la interpretación conjunta de los artículos 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1 y 157.2 de la C.E. (STC 96/2002, FJ 11). Ya que aunque la estructura territorial del Estado español es compleja, para el TC la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el territorio nacional es una proyección concreta del más general principio de unidad que el artículo 2 de la C.E. consagra (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; 11/1984, de 2 de febrero, FJ 5; y 24/1986, de 14 de febrero, FJ 4). Esta unidad tiene como consecuencia la existencia de un mercado único (STC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6), que se configura como un límite de las competencias autonómicas (STC 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 2); mercado nacional como espacio económico unitario, reconocido implícitamente como tal en el artículo 139.2 de la C.E. (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 2; 86/1984, de 27 de julio, FJ 3; y 87/1985, de 16 de julio, FJ 6). Dicho límite, como garantía de la *unidad de mercado* en el territorio nacional de una manera efectiva, requiere tres elementos para el TC:

- La libre de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio nacional, que ninguna autoridad puede obstaculizar "directa o indirectamente" (artículo 139.2 de la CE).
- La igualdad de las condiciones básicas del *ejercicio de la actividad económica – libertad de empresa*– (artículo 38 en relación a los arts. 139.1 y 149.1 de la C.E.), sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 3).
- La ausencia de toda normación que ocasione la "fragmentación del mercado" (STC32/1983, de 28 de abril, FJ 3, en el sentido de que las "las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de *obstáculos* que no

[243] Tovillas Morán, J.M.: "Las Comunidades Autónornas son competentes para suprimir jurídicamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Jurispruderacia Tributaria,* Aranzadi, 10/2005.

guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen" (SSTC37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26).

Además, la Constitución atribuye al Estado el papel de garante de esa unidad, a quien corresponde velar por la consecución del interés general de la Nación (STC 42/1981, de 22 de diciembre, FJ 2), mediante la fijación de unos principios básicos de orden económico que han de aplicarse con carácter unitario y general en todo el territorio nacional (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1), para evitar que el ejercicio de las competencias autonómicas conduzca a resultados disfuncionales y desintegradores (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 29/1986, de 20 de febrero, FJ 4), siendo a partir de esa unidad desde la que cada Comunidad, en defensa del propio interés, podrá establecer las peculiariedades que le convengan dentro de marco de competencias asumidas (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 88/1986, de 1 de julio, FJ 6). Esta unidad de mercado implica la exigencia de la adopción de medidas de política económica aplicables con caracter general (STC 96/1984, de 19 de octubre, FJ 5), de acuerdo con los artículos 40.1, 131.1 y 138 de la Constitución, que tiene su reflejo en el artículo 2.1.b) de la LOFCA, para establecer las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa (STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3).

Al mismo tiempo corresponde al Estado la regulación y la efectividad de la igualdad básica de los derechos constitucionales en todo el territorio nacional (art. 149.1.1 y 139. 1 de la CE), uno de los cuales lo constituye *la libertad de empresa* del artículo 38 de la CE; que para el Tribunal Constitucional ha de ser interpretada, primero, con los artículos 128 y 131 de la CE (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 10; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 3.b), que implica el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3), y a hacerlo en libre competencia" (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 4; y 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8), que no sólo impide las conductas atentatorias contra dicha libertad (STC 71/1982, de 30 de octubre, FJ 15), sino, además al ponerlo en segundo lugar en relación con el artículo 139.2 de la C.E, prohibe toda medida que impida o fomente el traslado de empresas, la cual incidirá en la libertad de circulación y, por tanto en la libertad de establecimiento. Las libertades de empresa, residencia y circulación (arts. 38, 138.2, 139.1 y 139.2), que integran la constitución económica de nuestro país exigen el ejercicio de la libertad de empresa (art. 38 de la CE), como libertad de elección de lugar de ejercicio y sede de su actividad y de su propio mercado en "condiciones básicas de igualdad", cuyo respeto marca los límites de las competencias de los entes territoriales (SSTC, antes citadas, 37/1981, FJ 2; y 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Cabe, por tanto para el TC, "que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de la actuación autonómica, que en el ejercicio de sus competencias propias..., a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarrollo en condiciones básicas de igualdad.., o de naturaleza graciable y acogimiento voluntario *como medios de fomento, promoción y protección empresarial*", cuyo ejercicio puede ser incompatible con las exigencias de un mercado único (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Esta unidad de mercado ha quedado en tela de juicio, por la existencia de los propios beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar en este impuesto[244], ya que tanto la regulación tanto estatal como autónoma, condicionan el beneficio a un determinado parentesco, con lo que dicha limitación entre en contradicción con la finalidad de supervivencia de la empresa[245]. Además esta diferencia de trato debería estar justificada[246], para lo cual habrían de seguirse las recomendaciones comunitarias[247] en orden a facilitar dicha transmisión (no la exención), limitándose el beneficio a la pequeña y mediana empresa, exigir la continuidad durante un período mínimo y abrir el beneficio fiscal a terceros. Por otra parte, aquella unidad se ha fragmentado con los requisitos establecidos por las Comunidades Autónomas para su disfrute, como los siguientes:

[244] Caro Robles, V., "La transmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 223/2001, págs. 86 y ss.

[245] Herrera Molina, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán,* …, cit., pág. 384.

[246] Lete Achirica, C, "La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales", *QC,* n.º 9/1999, pág. 5.

[247] Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994 (94/106/CE), así como la Carta Europea de las Empresas aprobada por el Consejo el 13 de junio de 2000.

a) *Exigencia de que la empresa individual, el negocio profesional y la entidad estén situados en una Comunidad, o que ejerzan la actividad económica y la mantengan en la propia Comunidad durante un plazo*

Algunas Comunidades limitan el disfrute del beneficio fiscal por la transmisión de la empresa familiar a que ésta se encuentre situada en la propia Comunidad[248], con lo que se establece una clara discriminación respecto a aquellas empresas familiares no situados en el territorio de la Comunidad que adopta la medida. Una diferencia de trato frente a una disposición de un mismo legislador, que infringiría la libertad de establecimiento del causante al disuadirle de ejercer una actividad fuera del territorio donde tiene su residencia habitual, como ahora estudiaremos. Además, se discrimina injustificadamente a las empresas no localizadas en el territorio de la Comunidad Autónoma, con lo que se infringiría el principio de igualdad tributaria, al mismo tiempo que se afectaría a la unidad de mercado citada. Y finalmente, se añade un nuevo requisito al punto de conexión, la residencia del causante, no justificado con relación al objetivo pretendido, es decir arbitrariamente. Sin que sirva de justificación que se trate de reducciones propias, creadas atendiendo a las características singulares de la Comunidad Autónoma, ya que el objetivo pretendido (la supervivencia de la empresa familiar) es de aplicación general en todo el territorio nacional.

Por otra parte, diversas Comunidades[249] han condicionado el disfrute del beneficio fiscal por la transmisión de la empresa familiar a que la empresa individual o la entidad cuyas participaciones se transmiten, ejerza su actividad económica en la propia Comunidad. Este distinto tratamiento con relación a empresas o entidades no situadas en una Comunidad o que no ejercen una actividad económica en la misma, contraviene nuestro ordenamiento constitucional.

En primer lugar, este requisito infringiría *la libertad constitucional de establecimiento*, sancionada por el artículo 139.2 de la CE, ya que desalienta al causante a realizar una actividad fuera de la Comunidad de residencia, debido a que dicha inversión no gozará de ese beneficio fiscal. En segundo lugar, este argumento se basa en que la medida discrimina al causante y con ello a sus herederos, titular de una empresa que no realiza su actividad económica en su territorio, frente a otro causante que si que cumple dicha condición, estando ambos en la misma situación objetivamente considerada[250]. Es decir, una discriminación frente a una medida del mismo legislador[251], que no estaría amparada por el principio de autonomía, sino que infringiría el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 de la C.E., al negar el beneficio fiscal a un contribuyente que se encuentra en una misma situación; además, sin una causa justificada, ya que la supervivencia de la empresa (art. 38 de la CE) y la protección a la familia (art. 39 de la CE), que constituyen la base del beneficio fiscal, se consigue con independencia de donde se realiza la actividad y, por tanto, aquel beneficio debe aplicarse cualquiera que sea el ámbito territorial de aquélla; esta medida constituye un obstáculo además a la *libertad de empresa,* al libre ejercicio de una actividad económica en todo el territorio nacional*,* al no guardar relación con el fin constitucionalmente lícito que pretende conseguir, cuyo resultado es la fragmentación del mercado nacional, lo que afectaría a la unidad económica del Estado como he señalado anteriormente (STC 37/1981, FJ 2). En tercer lugar, la medida infringe además lo preceptuado en el artículo 19.2 de la Ley 8/1980 que establece que "en el ejercicio de las competencias normativas..., las Comunidades Autónomas..., no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos", ya que se discrimina en función de donde están situados los elementos patrimoniales de una empresa y del lugar de origen de

[248] Asturias: empresa individual, negocio profesional o entidades situados en Asturias, que ejerzan allí su actividad, art. 4 de la ley 6/2008; La Rioja: 4 de la Ley 5/2008, empresa o negocio situados en la Comunidad; Castilla y León: art. 22 D. Legislativo 1/2006, empresa individual o negocio profesional situado en la Comunidad; y Murcia: art. 2 de la Ley 15/2002, empresa, negocio o entidad situados en la Comunidad.

[249] Aragón: art. 131.3 D. Legislativo 1/2005, que se ejerza y se mantenga el ejercicio de un actividad económica por empresa individual o negocio, o que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en su territorio; Asturias: empresa individual, negocio profesional o entidades situados en Asturias, que ejerzan allí su actividad, art. 4 de la ley 6/2008; Canarias: art. 21 del DL 1/2009, de 23 de abril, la actividad económica, la dirección y control radique en territorio de la Comunidad; Extremadura: art. 15 D. Legislativo 1/2006, ejercicio de la actividad de la empresa, negocio o entidad en su territorio.

[250] También surge la pregunta de qué ocurre con las empresas que realizan su actividad en varias Comunidades simultáneamente, ¿debería aplicarse una reducción proporcional según donde provengan los ingresos?.

[251] STC 122/1988, de 22 de junio, FJ 5.

las rentas (en definitiva, de donde se ejercita la actividad), e indirectamente de la libre circulación de personas y bienes a que hace referencia el artículo 157. 2 de la CE, ya que la residencia de las personas físicas está conectada con el ejercicio de la actividad (en algunos casos es indispensable la residencia en el lugar donde se realiza la actividad económica), de manera que se condiciona esa libre circulación.

Un cuarto razonamiento, deriva que dicha norma contraviene, en el supuesto de las reducciones análogas (Canarias, Aragón), el concepto que de este tipo de reducciones establece el artículo 40.1.a) de la Ley 21/2001; ya que esta ley cede una capacidad normativa sobre las reducciones "establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas"[252], no para disminuir su campo de aplicación, impidiendo su disfrute a quien no ejerza la actividad en la propia Comunidad y contraviniendo su propia finalidad, la supervivencia de la empresa familiar (realice la actividad en la misma o en otra Comunidad), el propio concepto de impuesto cedido (de titularidad estatal) y la unidad del mercado nacional.

Finalmente porque, si el punto de conexión[253] viene determinado por la residencia del causante o del donatario, el establecimiento de un requisito adicional, el ejercicio de la actividad en un determinado territorio, contraviene las propias normas de cesión del Impuesto en la Ley 21/2001, al mismo tiempo que éste resulta arbitrario e injustificado al no guardar la concordancia con la finalidad lícita pretendida (233/1999, FJ 26). Por lo que ha de tacharse la medida como inconstitucional.

Por otra parte y respecto de la obligación del *mantenimiento de la actividad* en una Comunidad durante un plazo después de la transmisión lucrativa[254], también se infringiría la libertad constitucional de establecimiento al constituir una *restricción de salida*, es decir, disuadir el establecimiento en otra Comunidad del causante (que puede tenerla en consideración a la hora de su ejercicio), como del beneficiario de la sucesión; al propio tiempo que constituye un obstáculo al tráfico de industrias, con una modificación sustancial geográfica del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 4); además es irracional y no guarda la necesaria coherencia con el objetivo de la supervivencia, ya ésta en algunos casos sólo puede garantizarse con el cambio de lugar en el ejercicio de su actividad; así como también se contraviene claramente la libre circulación de las personas establecida en los artículos 19 y 157.2 de la CE, como luego estudiaremos, y la prohibición establecida por el artículo 19.2 de la Ley 8/1980, antes citada, por las mismas razones apuntadas anteriormente. Al mismo que se discrimina injustificadamente unas empresas frente a otras, únicamente por el lugar de ejercicio de la actividad, y con ello a sus titulares, con la infracción de los artículos 14 y 31.1 de la CE, disuadiendo el traslado de aquéllas en perjuicio de su posible desarrollo y la propia supervivencia, en contra de los propios intereses de la Comunidad que ha establecido la medida, así como del interés general del Estado en relación al desarrollo de la economía nacional.

b) *Limitación del beneficio fiscal a que la empresa, el negocio o la entidad esté domiciliado en la Comunidad*

Resulta significativo, en primer lugar, que esta exoneración de la tributación se haga depender únicamente de la circunstancia de que la empresa, negocio o entidad estén domiciliados en una Comunidad[255], sin referencia a ningún otro requisito finalista que pudiera justificarlo. Desde este

[252] "Mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla".

[253] Ramos Prieto, "Algunos aspectos problemáticos en la atribución del rendimiento de un impuesto cedido: las adquisiciones *mortis causa* gravadas por el impuesto sobre sucesiones y donaciones", en *El Debate sobre el sistema de Financiación Autonómica* (Dr. Lasarte Álvarez), Ed. Comares, Granada, págs. 762 y ss. El autor estudia las distintas opciones del punto de conexión.

[254] Aragón: art. 131.3 del D. Legislativo 1/2005, mantenimiento del ejercicio de la actividad en su territorio; Asturias: art. 4 de la ley 6/2008, mantenimiento en su patrimonio de la empresa, negocios o entidades que ejercían allí su actividad; Canarias: Canarias: art. 21 del DL 1/2009, de 23 de abril, que la actividad económica, dirección y control de la empresa, negocio o entidad se mantenga en su territorio; Castila y León: art. 22 D. Legislativo 1/2006, mantenimiento en su patrimonio de la empresa o negocio allí situado; Extremadura: art. 15 D. Legislativo 1/2006, mantenimiento de la adquisición en su patrimonio de la empresa, negocio o entidad que ejercía allí su actividad; Murcia: art. 2 de la Ley 15/2002, mantenimiento de la inversión de las empresas, negocios y empresas allí situados.

[255] Las Comunidades de Andalucía: art. 4 de la Ley 12/2006 (domicilio social y fiscal de la entidad); Aragón: art. 131.3 del. D. Legislativo 1/2005 (dirección y control de la entidad); Asturias: art. 4 de la Ley 6/2008 (domicilio fiscal o social de la empresa,

punto de vista se puede afirmar que esa medida no persigue la continuidad generacional de las empresas, negocios o entidades, sino que éstos, así como sus titulares, se domicilien en la Comunidad que ha establecido esta norma. En segundo lugar, la medida fiscal discrimina a los titulares de aquellas empresas o entidades no domiciliadas en la propia Comunidad, debiéndose valorar si esta diferencia de trato está justificada; en tercer lugar, aquella medida con la finalidad de favorecer dicha domiciliación y discriminatoria con las empresas, negocios o entidades no domiciliados, puede contravenir los artículos 14, 19, 31.1, 38, 139.2 y 157.2 de la Constitución, fundamentalmente los principios de igualdad, generalidad y la libre circulación de las personas y de establecimiento, así como la normativa comunitaria.

De acuerdo con la Ley 21/2001, los puntos de conexión para determinar donde se considera producido el rendimiento del Impuesto, son la residencia del causante (transmisiones *mortis causa*) o del donatario (transmisiones *inter vivos*). Parece claro, en primer lugar, que el condicionar el beneficio fiscal, en base a que el domicilio fiscal de la empresa individual o una entidad esté en la propia Comunidad, contraviene los puntos de conexión citados; en este sentido las Comunidades se han extralimitado e infringido la citada Ley 21/2001, al añadir un requisito adicional injustificadamente[256], generador de un obstáculo al no concordar con la finalidad lícita que pretende. Este condicionamiento, con la ausencia de mayores requisitos, nos lleva a señalar que la norma tiene como objetivo la domiciliación en la propia Comunidad de las personas físicas titulares de las empresas individuales y de las entidades, así como de las propias empresas y sociedades. En base a lo cual, ha de concluirse que dicha medida constituye una restricción a la libre circulación y establecimiento de las personas, previstas en los artículos 19 y 139.2 de la CE, debido a que se pretende favorecer la domiciliación del causante o del donatario en la propia Comunidad, donde tenga su domicilio la empresa o entidad, ya que para aplicarse la medida han de coincidir los puntos de conexión, la residencia del causante o donatario con el domicilio de la empresa o entidad. También, podría ocurrir el fenómeno contrario, que la empresa o entidad cambie su domicilio fiscal a la Comunidad donde tenga la residencia el causante o el donatario, lo que infringía, igualmente, la libertad de establecimiento de sus titulares garantizada constitucionalmente, al constituir una restricción a la hora de fijar el domicilio de la empresa o entidad.

Con relación con las empresas individuales y los negocios profesionales existe una problemática particular derivada de que dichas empresas o negocios, no tienen domicilio fiscal, por lo que caben dos posibilidades, considerar el domicilio fiscal de dichas empresas y negocios el de su titular o el lugar donde se realiza la actividad a que se refiere la regla 5.ª del Real Decreto Legislativo 1175/1996, de 28 de septiembre, por el que se aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas a efectos del I.AE. Como señala Monchón López[257] para las actividades desarrolladas de forma individual, resultaría más lógico que la norma no tuviera en cuenta el domicilio fiscal, que viene a coincidir con el lugar de la residencia y con la vivienda habitual, sino el lugar de realización de la actividad a efectos del IAE, como señala en un caso análogo Navarro Faure[258].

Ramos Prieto con relación con las personas físicas, a efectos de determinar a qué Comunidad correspondería el rendimiento, ha indicado que "un contribuyente deberá tener el domicilio fiscal en aquella Comunidad Autónoma donde resida de forma habitual"[259]. Sin embargo para Monchón López, la norma indicada no tiene posibilidad de interpretación, en base a lo cual para determinar el domicilio fiscal habrá que tener en cuenta el artículo 48 de la LGT, los artículos 9 y 72 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 8 del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades. Por lo que habría que distinguir entre el domicilio de las personas físicas y jurídicas, así como de las entidades sin personalidad jurídica a través de las cuales se des-

negocio o entidad); Canarias: art. 21 del DL 1/2009, de 23 de abril (dirección y control de la empresa, negocio o entidad)), Castilla y León: art. 22 D. Legislativo 1/2006 (domicilio fiscal y social, de la entidad); Extremadura: art. 15 del D. Legislativo 1/2006, domicilio fiscal de la empresa o negocio, o del domicilio fiscal y social de la entidad; Galicia: art. 5 de la Ley 9/2008 (centro de gestión de empresa o domicilio fiscal de la entidad), Murcia art. 2 de la Ley 15/2002(domicilio fiscal y social de la entidad); La Rioja: art. 5 de la Ley 5/2008 (domicilio fiscal y social de la entidad).

[256] La supervivencia de la empresa familiar es independiente del domicilio de la empresa o entidad.

[257] Monchón López, L.:"Panorama actual de la Imposición sobre las Sucesiones", *Tribuna Fiscal*, n.º 208, febrero 2008, pág.54.

[258] Navarro Faure, A.: *El domicilio tributario*, Ed. Marcial Pons, 1994, Madrid, pág. 73.

[259] Ramos Prieto, J.: "*Algunos aspectos problemáticos en la atribución del rendimiento de un impuesto cedido: las adquisiciones mortis causa gravadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*",…, cit., págs. 762 y ss.

arrolle una empresa individual o negocio profesional. El domicilio de las empresas individuales y negocios profesionales para Monchón López, se correspondería con el domicilio fiscal de sus titulares, siendo éste, de acuerdo con el artículo 48 de la LGT, el lugar donde tengan su residencia habitual.

Sin embargo, la normativa autonómica no se refiere al domicilio fiscal del titular de la empresa, sino expresamente al domicilio fiscal de ésta, donde esté situado su centro de gestión (al igual que el señalado para las sociedades)[260], y distinto del lugar donde se encuentren los establecimientos o locales en los que se desarrolle sus actividades económicas a que se refiere el artículo 5 del Real Decreto 1065/2007, antes citado, con identificación de la Comunidad Autónoma en donde estén sitos. El propio artículo 48 de la LGT establece para las personas que desarrollen principalmente actividades económicas, la Administración puede considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades[261](como en este caso). Esta normativa autonómica, en definitiva, ha establecido un requisito complementario, el lugar donde radica la gestión de la empresa individual o el negocio profesional (dirección desde la propia Comunidad), al punto de conexión general, la residencia del causante, para la aplicación del beneficio fiscal. Ya que si consideramos el domicilio de la empresa la del mismo titular, este requisito adicional coincidiría con el punto de conexión general (la misma residencia habitual del causante), por lo que tal requisito adicional resultaría superfluo, como el propio Monchón López reconoce[262]. En este mismo sentido, el artículo 24 de la Ley 21/2001 recoge como punto de conexión en las adquisiciones *mortis causa*, la residencia habitual del causante en el año anterior a su devengo, presumiéndose salvo prueba en contrario, artículo 20 de la misma Ley, que es el lugar donde está situada su vivienda habitual. Pero subsidiariamente, también reconoce que será el lugar donde obtiene la mayor parte de sus rendimientos de actividades económicas, que será *donde radique el centro de gestión de cada una de ellas*. De manera que las Comunidades Autónomas en una interpretación extensiva de dicho artículo 20, establecen un requisito adicional para condicionar el disfrute del beneficio fiscal, que el centro de gestión de la empresa se encuentre en la Comunidad y que deberá coincidir con la residencia habitual del causante o donatario para su aplicación.

De forma que si consideramos el domicilio fiscal de las empresas o negocios individuales como el lugar donde se encuentra el centro de gestión de la misma, que coincidirá con el lugar de ejercicio de la actividad normalmente. El condicionar el beneficio fiscal a que la empresa o negocio tenga allí su domicilio, supone, en primer lugar, contravenir el punto de conexión establecido por la Ley 21/2001, constituyendo un obstáculo al libre ejercicio de una actividad económica en contra de la finalidad de la propia reducción (ya que las consecuencias objetivas implican un obstáculo, STC 37/1981, FJ 2); dicho requisito resulta artificioso, no razonable, ya que la supervivencia de la empresa no depende del lugar donde esté situado su domicilio fiscal o sede social[263]; al mismo tiempo que se excluye a determinadas empresas en las reducciones análogas de acceder al beneficio fiscal, ya que éstas excluyen a las reducciones estatales. En segundo lugar, la necesidad de tener la localización de la sede del negocio en territorio de una Comunidad Autónoma, supone que su titular tenga que establecer allí su residencia para aplicar la reducción, lo que afecta a la libre circulación de las personas, garantizado por el artículo 19 de la CE, al fomentar el cambio de residencia al lugar donde se encuentra el centro de gestión de la empresa (su domicilio fiscal). En tercer lugar, se ha afirmado que la medida fiscal discrimina por razón de la residencia de sus titulares. Así Orón MorataL[264] ha señalado en relación con diversas medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas de Madrid y Valencia, con la tributación de las donaciones, que algunas de ellas resultan contrarias al principio de igualdad ya que "si el punto de conexión de los tributos cedidos determina lógicamente la sujeción a

[260] Aragón señala que la dirección y control de la entidad este en la Comunidad (art. 131.3 D.L. 1/2005); Canarias: art. 21 del DL 1/2009, de 23 de abril, que la dirección de la empresa o negocio o de la entidad; Galicia habla del centro de gestión de la empresa o negocio o del domicilio fiscal de la entidad esté radicado en la Comunidad, art. 5 de la Ley 9/2008.

[261] De acuerdo con el artículo 113 del RD 1065/2007, cuando más de la mitad de la base imponible del IRPF del año anterior proceda de rendimientos de actividades económicas o cuando, no habiéndose alcanzado ese porcentaje en dicho año, se haya alcanzado durante cada uno de los tres años anteriores.

[262] Monchón López, L.: "Panorama actual de la Imposición sobre las Sucesiones,... cit., pág.54.

[263] Ruiz Almendral, V.: *Impuestos cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, Edid. Tiranto lo Blanch, Valencia, 2004, Epígrafe III.3. del capítulo Tercero.

[264] Orán Moratal, "Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto.sabre Sucesiones y Donadores", *Tribuna Fiscal*, n° 201/2007; págs. 49 y 50".

uno de ellos, la residencia no puede convertirse en causa legítima de discriminación, y menos aún para gravar en mayor medida al no residente". Del mismo modo, Monchón López [265] manifiesta que "si la atención se centra en la exigencia de que el domicilio fiscal de la empresa individual o negocio profesional se encuentre y mantenga en la Comunidad Autónoma. En particular, ha de considerarse que esta exigencia discrimina a los sujetos pasivos que no sean residentes en la Comunidad Autónoma, ya que, al exigirse que el domicilio fiscal se mantenga en una Comunidad, está imposibilitando de hecho que aquéllos se acojan a este beneficio fiscal".

Sin embargo, en contra de las opiniones anteriores, ya hemos señalado que el principio de *igualdad* no puede desvirtuar la *autonomía* de que disfrutan las Comunidades Autónomas[266], de manera que no sería aplicable la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad (entre otras, Sentencia 75/1990, de 26 de abril), ya que las Comunidades Autónomas tiene capacidad para establecer sus propias políticas económicas y sectoriales[267]. En este caso, para facilitar la supervivencia de la empresa familiar, cuyo titular sea residente en la Comunidad que establece la medida. No existiría, por tanto, una discriminación frente a un mismo legislador[268]. Aunque pone en grave riesgo la libre elección del propio mercado a las empresas (arts. 38 y 139.2 de la CE), que constituye un límite a las competencias de las CCAA (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 4); al mismo tiempo que se beneficiaría a unas empresas frente a otras (STC 96/2002, FJ 9), en algunos casos desproporcionadamente, falseándose la competencia al impedirse que éstas actúen en "condiciones básicas de igualdad"(STC 96/2002, FJ 12), quebrándose la libertad de empresa (art. 38 CE), injustificadamente.

Por el contrario, la diferencia de trato de los herederos del causante –residente en una Comunidad– (titular de una empresa o entidad con domicilio de la Comunidad) frente a los herederos del causante –residente en la misma Comunidad– que no cumple tan condición (la empresa o entidad no tiene su domicilio en la Comunidad), constituye una *discriminación* con relación a un mismo legislador, y por tanto, es aplicable la doctrina constitucional referente al principio de igualdad. Que claramente contraviene, ya que se discrimina a las empresas que no están domiciliadas en la Comunidad y con ello a sus titulares, frente a aquéllas que tengan allí centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades[269]. Con lo que los sujetos pasivos que se encuentran en la misma situación no contribuirán en la misma medida.

Esta discriminación no estaría tampoco justificada, ya que el fundamento de esta reducción, la supervivencia de la empresa familiar, constituye un objetivo constitucional que puede ser realizado con independencia del lugar donde realicen su actividad la empresa y/o de donde tenga su domicilio "fiscal". La medida es contradictoria con dicho objetivo, irracional y arbitraria, de ahí su inconstitucionalidad. Esta situación resultaría, por otra parte, antieconómica, ya que no favorecería el progreso económico de la propia Comunidad que establece la medida en muchos casos. En definitiva, una medida de este tipo, la exigencia de domiciliación, además de discriminatoria, afecta directamente a la libre circulación de personas (art. 19 de la CE), a la elección de su domicilio y residencia. Un obstáculo que no guarda relación con el fin constitucionalmente lícito que la medida persigue (STC 37/1984, de 16 de noviembre, FJ 2).

En cuarto lugar, la medida infringe la libertad constitucional de establecimiento garantizada en el artículo 139.2 de la CE, ya que se disuade del establecimiento en otras Comunidades de los empresarios, a través creación nuevas empresas, las cuales no gozarían de dicho beneficio fiscal, así como a la libre circulación de las personas.

Con relación a las personas jurídicas. Para Monchón López[270] igualmente, la exigencia de domiciliación de la entidad cuyas participaciones se transmiten, dicha medida no supera el anterior test de constitucionalidad, ya que en primer lugar, resultaría que en un tributó cuyo punto de conexión

[265] Monchón López, L.: Panorama actual de la Imposición sobre las Sucesiones".., cit, pág. 56.

[266] STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4.c.

[267] STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 14.

[268] STC 122/1998, FJ 5; STC 247/2007, FJ 4.c.

[269] También Monchón López señala "la discriminación que supondría aplicar un beneficio fiscal a las empresas y negocios de un residente en la Comunidad que, además, se localizan en la Comunidad frente a las que se localizan en dicho territorio": "Panorama actual de la imposición...",.. cit, pág. 56.

[270] Monchón López, L: "Panorama actual de la Imposición sobre las Sucesiones".., cit, pág. 55.

es la residencia habitual de la persona (del causante), la introducción del requisito relativo a la exigencia del domicilio fiscal y, en su caso, social de la entidad resulta artificioso y no justificado. No existiría una verdadera razón de peso que justifique tal medida, ya que en la justificación del beneficio fiscal con objeto de favorecer la transmisión del patrimonio empresarial o profesional, y a efectos de cumplir tal fin (que es el que justifica el beneficio fiscal), no se entiende la razón por la cual el domicilio fiscal y social de la entidad debe radicar en una Comunidad Autónoma determinada.

Además una medida de este tipo, al mismo tiempo, afectaría a que la composición y localización de su patrimonio, por lo que por idénticos motivos para aquel autor, se está en presencia de una medida que, indirectamente, supone un obstáculo a la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de los bienes (artículo 139.2 de la CE).

Finalmente, sobre el domicilio fiscal de las entidades sin personalidad jurídica, sería el lugar donde está centralizada también su gestión administrativa, por lo que se aplican también las consideraciones anteriores respecto al domicilio fiscal de las personas físicas y entidades.

c) *Mantenimiento del domicilio fiscal y/o social en la Comunidad*.

La exigencia de mantener el domicilio fiscal durante un número determinado de años después de la transmisión lucrativa para gozar del beneficio fiscal, como han establecido las Comunidades de Andalucía, Aragón, Canarias, Castilla y León, Galicia, Murcia y La Rioja[271], supone una medida obstaculizadora que desde el punto de vista constitucional, debe considerarse como restrictiva de la libertad de residencia y de establecimiento.

Restricción de la libertad de establecimiento, porque condicionar el beneficio fiscal al mantenimiento del domicilio fiscal y/o social en una Comunidad, debemos reiterar nuevamente, que se trata de un requisito arbitrario, que contradice la propia finalidad de la medida, la supervivencia de la empresa familiar; además con ello, se infringe la libertad constitucional de establecimiento del causante (donante), ya que dicha restricción al cambio de domicilio puede ser tenida en consideración a la hora de realizar sus inversiones. Medida, por otra parte, contradictoria con los intereses de la Comunidad que la adopta, ya que el causante no realizará inversiones en aquélla que establece dicha norma[272].

No obstante, lo que realmente pretende esta medida fiscal es el mantenimiento de la gestión de la empresa o entidad en la propia Comunidad, lo que ingringe su libertad constitucional de establecimiento de los nuevos titulares (herederos o donatarios) al establecer una restricción de salida para quienes deciden trasladar su sede de actividad a otra Comunidad; un impuesto de salida que, al propio tiempo, contradice la finalidad que justifica la medida, ya que quizá sea necesario un cambio de lugar de actividad y/o de sede para garantizar su superviviencia. Además, esta medida infringe la *libertad de residencia y de circulación* de sus nuevos titulares, constitucionalmente garantizadas.

En efecto, si consideramos el domicilio fiscal de las empresas individuales como el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y dirección de las actividades, la exigencia del mantenimiento del domicilio fiscal de la empresa durante un plazo, disuade a su nuevo titular del cambio de dicho domicilio para gozar de la reducción y con ello se restringe su libertad de residencia, ya que la residencia puede ser de factor incompatible al residir en otro lugar distinto, debido a que la gestión de esa actividad puede requerir de la presencia fisica del titular. Un obstáculo a la libre elección de residencia, motivado por dicha restricción de salida, que es aplicable también en el supuesto de transmisión de participaciones sociales, ya que el mantenimiento de la sede de una entidad en una Comunidad, también supone un obstáculo para quien ejerce su dirección a fijar libremente su residencia.

Con relación a la libertad de residencia, el TC ha señalado claramente (STC 8/1986, de 21 de enero, FJ 3.°) que “la libertad de elección de residencia que atribuye a los españoles el articulo

[271] Andalucía: art. 4 de la Ley 12/2006; Aragón: art. 131.3 del. D. Legislativo 1/2005; Asturias: art. 4 de la Ley 6/2008; Canarias: art. 21 del DL 1/2009, de 23 de abril, la actividad económica, Castilla y León: art. 22 D. Legislativo 1/2006; Extremadura: art. 15 del D. Legislativo 1/2006; Galicia: art. 5 de la Ley 9/2008 ; Murcia art. 2 de la Ley 15/2002; La Rioja: art. 4 de la Ley 5/2008.

[272] Efectos limitados, ya que el beneficio fiscal está condicionado a que el propio causante tenga la residencia en la Comunidad que dicta la medida.

19 de la CE comporta la obligación ó correlativa de los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental". De forma que debe tacharse a esta medida de inconstitucional[273]. Para Monchón López[274], el poblema radica en que se ese distinto tratamiento se hace depender de un hecho futuro, que el domicilio fiscal se siga manteniendo en la Comunidad, lo cual restringe y obstaculiza el derecho fundamental a la libertad de elección de residencia, ya que la procedencia de un beneficio tributario se hace depender del hecho de que el domicilio fiscal de una actividad económica (el cual viene a coincidir con el domicilio fiscal y la residencia del titular de esa actividad) se encuentre y se mantenga en una determinada Comunidad Autónoma.

Está claro, en definitiva, que el beneficio fiscal autonómico condiciona a los obligados tributarios a la hora de elegir su libre residencia, lo cual contraviene el artículo 19 de la CE, asi como a su libre circulación del artículo 157.2 de la CE. Además, estas medidas podrían infringir el principio de unidad del artículo 2 de la CE, en este caso de unidad de mercado, al constituir claramente un obstáculo a la libertad de empresa, a fijar con entera libertad su domicilio en cualquier parte del Estado, así como discriminarse desproporcionada e injustificadamente unas empresas frente a otras. Desde la perspectiva de la libertad de empresa, residencia y circulación, el FJ 11 de Sentencia 96/2002, de 25 de abril, recoge la doctrina previamente del TC manifestada, entre otras, en la sentencia 4/1990, de 5 de abril, en el sentido de que que infringen el texto constitucional aquellas medidas que impliquen que "la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. Así habrá de suceder cuando se provoque una modificación sustancial, geográfica o sectorial, del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional".

Esta conclusión no variaría por el hecho de que se interpretase que la norma se está refiriendo al lugar de residencia habitual del titular, en efecto, la necesidad de mantener la residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma para mantener el beneficio fiscal, supone una infracción de la libertad de residencia.

En resumen, estas normas, además de discriminatorias, resultan contrarias a los artículos 19, 139.2 y 157.2 de la CE, preceptos que prohiben las medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento por todo el territorio nacional. En concreto, el citado articulo 157.2 dispone que "las Comunidades Autónomas no podrán adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios", que ha tenido su desarrollo en el párrafo segundo del artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Además, como señala Ruíz Almendral estas medidas "podrían suponer una infracción del artículo 19.2 de la LOFCA. En la medida en que, a esos efectos, se produce una corrección del punto de conexión previsto en la Ley ISD, puede entenderse vulnerado el citado precepto de la LOFCA, que impide a las Comunidades adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes"[275].

Por otra parte, si bien al condicionarse el beneficio fiscal de acuerdo al lugar en donde se encuentre el domicilio fiscal, y en su caso social, de las empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades cuya adquisición motiva la reducción de la base, literalmente para Monchón López, con ello no se infringiría directamente dichos preceptos, ya que no se adopta una medida sobre bienes situados fuera de la Comunidad; sin embargo, para este autor sería discriminatoria ya que se ha adoptado una medida que discrimina a los bienes situados fuera del territorio de una comunidad y esa medida consiste en la no aplicación de la reducción.

Sin embargo, se ha de señalar que las Comunidades Autónomas tienen capacidad para establecer sus propias políticas sectoriales, que dan lugar al reconocimiento de derechos subjetivos a sus ciudadanos, por lo que no existiría infracción del ordenamiento jurídico por este motivo, si bien ello no puede determinar que determinados derechos constitucionales queden infringidos injustificadamente.

[273] Cuando el ejercicio de los derechos y deberes de los ciudadanos es competencia exlcusiva del Estado de acuerdo al art. 149.1.1 CE (STC 247,2007, FJ 16), que exije una igualdad sustancial en todo el terrorio nacional de conformidad con el art. 139 CE.

[274] L. Monchón López, "Panorama actual de la imposición...", cit, pág. 56.

[275] Ruiz Almendral, V.: Epígrafe N.2.2 del Capítulo Tercero de la monografía, *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, ..., cit.

No existiría, en este sentido, discriminación en las *reducciones propias*, ya que las Comunidades pueden establecer reducciones que consideren convenientes, "siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate", de acuerdo al artículo 40.1 de la Ley 21/2001. Pero no siempre las Comunidades respetan esta circunstancia, y las Comunidades crean beneficios fiscales con el único pensamiento de mejorar el tratamiento tributario de los bienes ligados a su territorio.

Principio de coordinación y derechos constitucionales

Si bien las Comunidades Autónomas en virtud de su autonomía financiera pueden establecer su propia política tributaria en favor de determinadas poltícas sectoriales –sociales o económicas–, sin embargo han adoptado medidas que pueden infringir signficativos derechos constitucionales, como la libre circulación (art. 19 CE) y establecimiento de las personas (art. 129.2 CE), la libertad de empresa (art. 38) en condiciones de igualdad, etc.

En este sentido, aquellas Comunidades[276] que condicionan el beneficio fiscal por la donación de dinero para la compra de la primera vivienda habitual del adquirente, a que dicha vivienda esté situada en la propia Comunidad que adopta la medida, podrían contravenir claramente la libre circulación y establecimiento de las personas (arts. 19 CE), que ninguna autoridad puede obstaculizar directa o indirectamente (STC 247/2007, FJ 4).

Igualmente, la donación de dinero para la constitución o adquisición de una empresa que esté situada en una Comunidad[277], entra en conflicto claramente con el libre establecimiento del donatario (art. 139.2 de la CE). Del mismo modo, los beneficios fisales creados respecto a las explotaciones agrarias o empresas individuales situados en una Comunidad o de fincas forestales, terrenos rústicos[278], dichos condicionantes limitan la enunciada unidad de mercado y el ejercicio de la libertad de empresa en condiciones de igualdad en todo el territorio nacional (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 3). Si el punto de conexión en el supuesto de transmisiones *mortis causa* es la residencia del causante, no se entiende por qué se limita a las empresas o explotaciones situados en la propia Comunidad, si lo que se pretende es su supervivencia con independencia de donde estén sitas. Lo cual discriminaría injustificadamente a las explotaciones o empresas que estén localizadas en otras Comunidades y entra en contradicción con el ejercicio de derechos constitucionales (libre circulación, establecimiento, etc), que no pueden ser infringidos, en ningún caso, por las CCAA.

Todas estas medidas autonómicas en resumen, ante la pasividad del Estado, han entrado en conflicto con los límites constitucionales sobre los impuestos cedidos, fundamentalmente derivados del principio de unidad de mercado y de solidaridad. Aquellas normativas entran además, fruto de esa inactividad, en contradicción con las obligaciones del Estado, ya que es a éste al que corresponde la fijación de los principios básicos de general aplicación a todo el territorio nacional en materia económica (STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 5) y coordinar en este sentido la capacidad normativa de las Comunidades Autónónomas, con mayor razón en un impuesto de su titularidad. Coordinación de las haciendas autonómicas con la estatal, que se suma a la responsabilidad del Estado de "garantizar el equilibrio económico general" (SSTC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2; 103/1997, de 22 de mayo, FJ 1; 178/2006, de 6 de junio, FJ 3; y 222/2006, de 6 de julio, FJ 3), con la adopción de las "medidas necesarias para garantizar la realización" (SSTC 186/1988, de 17 de octubre, FJ 2; 95/1986, de 10 de junio, FJ 4; 188/1989, de 16 de noviembre, FJ 4.

Es la "Ley", por otra parte, la que concreta el principio de autonomía de las Comunidades, de acuerdo a la Constitución, como poder limitado. En este caso, la Ley orgánica prevista en el artículo 157.3 de la CE, que regula las competencias financieras de las Comunidades Autónomas "para habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de *homogeneidad* en el sistema de financiación autonómico" (STC

[276] Andalucía: art. 2 de la Ley 1/2008, de 27 de diciembre; Asturias: art. 7 de la Ley 6/2008; Aragón: art. 15 quater DL 1/2006, de 12 de diciembre; Galicia: art. 16 de la Ley 9/2008, de 28 de julio; Murcia: art. 2 de la Ley 12/2006; y la Rioja: art. 11 y 13 de la Ley 5/2008.

[277] Murcia: art. 2 de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre.

[278] Galicia: art. 6 de la Ley 9/2008, de 28 de julio (explotaciones agrarias); Asturias, Castilla y León, La Rioja y Murcia, antes citadas (para empresas individuales, negocios, o entidades allí situados). Cataluña (fincas forestales, terrenos rústicos), Baleares (suelo agrario protegido).

68/1996, de 4 de abril). Mínimo grado grado, que el Estado no ha determinado con claridad al establecer las normas de coordinación del ejercicio de la autonomía tributaria por las Comunidades, así como omitir determinados límites a las capacidades normativas en la Ley 21/2001 sobre los impuestos cedidos de su titularidad, cuando al Estado le corresponde la potestad originaria para establecer tributos (art. 133. 1 CE) en conexión con su competencia exclusiva en materia de "hacienda general", conforme establece el artículo 149.1.14 de la CE (STC 179/1987, de 12 de noviembre, FJ 2), preceptos que establecen un claro mandato a fin de coordinar la Hacienda general con las autonómicas a través de la Ley prevista en el citado artículo 157.3 de la CE.

Mandato que se ha incumplido, ya que la necesidad de compatibilizar el ejercicio coordinado de las competencias financieras por el Estado y las competencias materiales de la Comunidades (STC 45/1986, FJ 4), se traduce en una doble exigencia para el TC, "de una parte, prevenir que la utilización del poder financiero del Estado pueda "desconocer, desplazar o limitar" las competencias materiales autonómicas. Y de otra, evitar asimismo que la extramada prevención de potenciales injerencias competenciales *acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera*, el manejo y la disponiblidad por el Estado de sus propios recursos y en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 2 y 68/1996, de 4 de abril, FJ 2). No cabe duda, que la ausencia de límites a las competencias de las Comunidades menoscaba las competencias estatales en materia financiera, habilitando a las Comunidades a suprimir el impuesto, viéndose afectado el principio de *unidad* ante la ausencia de una coordinación efectiva con la Hacienda del Estado y que proteja los intereses generales, evitándose posibles privilegios económicos y sociales a que hace referencia la propia LOFCA (art. 2.a).

Principio de solidaridad

Además el ejercicio por las Comunidades Autónomas de las competencias normativas debería respetar el segundo límite material señalado anteriormente y derivado del principio de *solidaridad*. Ya que para el TC, el sistema de financiación de las CCAA es el vehículo a través del cual se articula el principio de solidaridad interterritorial consagrado en el artículo 2 de la C.E. (STC 13/2007, FJ 7), razón por la cual, no sólo corresponde al Estado garantizar, de conformidad con el artículo 138 de la CE "la realización efectiva del principio de solidaridad velando por el establecimiento de un equilibrio adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español" (STC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7)[279], sino que de acuerdo con la previsión del artículo 2.1.c) de la LOFCA, las Comunidades Autónomas vienen obligadas a coordinar el ejercicio de su actividad financiera con la Hacienda del Estado de acuerdo al "principio de solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones".

Este principio de solidaridad ha sido infringido claramente por las Comunidades al establecer un proceso ilimitado e indefinido de competencia fiscal, que ha afectado negativamente y gravemente a un impuesto de titularidad estatal en contra de los intereses generales del Estado y de las propias Comunidades. Se ha abusado de las capacidades normativas asumidas con la supresión de facto del impuesto por las Comunidades, cuando la cesión de los tributos del Estado constituye una garantía de la autonomía financiera de las propias las Comunidades (STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 7). Al mismo tiempo que la competencia desleal entre Comunidades contraviene flagrantemente, a su vez, el principio de *lealtad constitucional* entre los entes territoriales, asi como el principio de *cooperación* que "debe presidir el ejercicio de la competencias compartidas por el Estado y las CCAA (STC 13/1988, de 4 de febrero, FJ 2) o entre los diferentes entes territoriales, cuando exista "concurrencia de títulos competenciales (STC 40/1998, de 19 de febrero, FJ 30), principio de cooperación "que no necesita justificarse en preceptos constitucionales o estatutarios concretos" (STC 141/1993. de 22 de abril FJ 6.ñ).

Las Comunidades Autónomas, en este sentido, han adoptado con carácter general determinadas medidas para fomentar la domiciliación de personas y sociedades en la propia Comunidad, al condicionar el disfrute de un beneficio fiscal a dicha domiciliación, con lo que se disuade el establecimiento de aquéllas en otras Comunidades y, con ello, de sus titulares a la libre circulación. Se establecen reducciones análogas, incompatibles con las estatales, para la no aplicación de éstas a ciudadanos no residentes en su territorio, como se ha señalado anteriormente.

[279] 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2.c).

Por ejemplo, a Comunidad de Aragón (art. 131.3 del DL 1/2005) limita la reducción estatal a la transmisión de la empresa familiar y *mortis causa*, prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, respecto a las empresas que ejerzan la actividad en dicha Comunidad, quedando el resto (las que ejercen su actividad en otra Comunidad) marginadas en contra del propio concepto de reducción análoga prevista en la Ley 21/2001 y de la propia finalidad pretendida (la supervivencia de la empresa familiar).

Además, se infringe arbitrariamente los puntos de conexión señalados en la citada Ley 21/2001. Así, la Comunidad de la Rioja (art. 5 de la Ley 5/2008) no sólo exige que la empresa individual o negocio estén situados en la Comunidad, así como que la entidad tenga allí establecido su domicilio fiscal o social, sino que además requiere que *el heredero tenga allí su domicilio fiscal a la fecha de fallecimiento*, con lo que claramente se obstaculiza su libre circulación en territorio nacional, cuando además debe mantener en dicha Comunidad el patrimonio adquirido durante 5 años, en una reducción análoga e incompatible con la estatal. Del mismo modo, la Comunidad de Aragón (art. 132.2 DL 1/2005) con motivo de la reducción por las cantidades donadas, establece un requisito adicional para su aplicación, que *el donante* tenga la residencia habitual en dicha Comunidad, y que no aparece en la Ley 21/2001 con lo que se modifica el punto de conexión. Igualmente, si las fincas de dedicación forestal requieren para la aplicación de un beneficio fiscal, que aquéllas dispongan de un plan técnico de gestión y mejora forestal aprobado por la Consejería correspondiente (Cataluña, art. 2 de la Ley 212001 de 28 de diciembre), parece claro que sólo van a gozar del beneficio los terrenos forestales situados en dicha Comunidad y no los situados en otra, aunque dispongan de un plan equivalente en orden a cumplir el objetivo perseguido. Aunque la medida persiga una política sectorial de una Comunidad, resulta paradógico que no pueda aplicarse una medida fiscal a un bien situado en otra Comunidad y se encuentre integrado dentro de la misma política sectorial.

Finalmente, si la donación de dinero para la constitución o adquisición de la empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades, se condiciona en ambos supuestos a que aquéllos tengan allí su domicilio social y fiscal, se genera una distorsión en el ejercicio de la libertad de empresa en el territorio nacional en condiciones de igualdad (prevista por la C. Murcia).

Se limita, en definitiva, la aplicación de los beneficios fiscales a actividades económicas, bienes y personas, ligados a la propia Comunidad, en contra de los objetivos constitucionales que tratan de conseguir y de los intereses generales del Estado. Ya que los objetivos en orden a la supervivencia de la empresa familiar, la protección del patrimonio artístico y del medio ambiente, serían aplicables con independencia de la situación en que se encuentren los bienes.

En resumen en materia de impuestos cedidos, "El Estado no puede verse privado de sus competencias exclusivas" (STC 56/1986, FJ 3) para fijar los límites de las capacidades normativas de las Comunidades en un impuesto de su titularidad, por el hecho de no llegarse a un acuerdo en el Consejo de Política Fiscal y Financiera a través de la negociación del nuevo sistema de financiación que se avecina dentro del instrumento de cooperación (STC 13/2007, FJ 9), sino que debe ejercer sus responsablidades constitucionales para evitar las distorsiones tributarias que afectan a los principios de organización territorial, de *unidad y solidaridad,* así la necesaria *cordinación* de su Hacienda con la autonomía tributaria de las CCAA.

Principio de Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es uno de los criterios de interpretación empleados por los tribunales de justicia, costituyendo un instrumento de interpretación típicamente constitucional. Dicho principio constituye una constante en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, donde se ha señalado la "proporcionalidad de los sacrificios de los derechos"[280], o la "necesaria proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida"[281]. La tradicional indeterminación que el TC tiene del principio de proporcionalidad ha ido limitándose con el tiempo al admitir como requisitos del mismo, la idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto,

[280] SSTC 26/1981 (servicios mínimos huelga de RENFE), 37/1989 (imposición del reconocimiento ginecológico en el curso de una instrucción penal) y 113/1989 (inembargabilidad de las pensiones de la Seguridad Social).

[281] SSTC 6/1984 (indemnización por despido improcedente en empresas de menos de 25 trabajadores), 6/1991 (Rumasa), 142/1993 (Ley de derechos de información de los representantes de los trabajadores en materia de contratación).

asumidos por la jurisprudencia constitucional alemana[282]. La reciente introducción de este test alemán de proporcionalidad en la jurisprudencia española permite razionalizar uno de los criterios de interprestación más utilizados en la práctica jurisprudencial, y habilita la posibilidad de controlar al legislador en base a este principio desde criterios exclusivamente jurídicos.

Frente a la postura contraria al uso del principio de proporcionalidad frente al legislador de los derechos fundamentales, postura defendida por Jiménez Campo[283], hay otro sector de la doctrina que se muestra partidario de que dicho principio constituya un criterio en la interpretación de la constitucionalidad de las leyes, como señala Bernal Pulido[284]. No obstante, en las sentencias de control de constitucionalidad, los problemas del principio de proporcionalidad se plantean en relación con la actuación del legislador y, por tanto, en "la ley".

Así, el principio de proporcionalidad se ha intentado fundamentar sobre bases teórico-normativas como Alexy señala[285]; concretamente, como mecanismos de resolución de conflictos en el seno de los sistemas normativos como propugna Von Arnaud[286]. Así en los supuestos en que de la Constitución se deriva la prevalencia de una regla general (por ejemplo, la protección de un determinado ámbito material de actuación por parte de un derecho fundamental), en el que sin embargo, caben injerencias que no están constitucionalmente determinadas (por ejemplo, la intervención de un poder público para defender otro bien jurídico), donde el principio de proporcionalidad será el instrumento necesario para resolver el conflicto entre dicha regla general y su excepción. En este sentido, el principio de proporcionalidad constituye un instrumento íntimamente ligado a la estructura de no pocas normas constitucionales y, por tanto, al actual concepto de Constitución, integrado por bienes jurídicos que no son absolutos, y que señalan límites a la actuación de los poderes públicos. En este sentido, el principio de proporcionalidad constituye un principio de interpretación válido para buscar el equilibrio entre los diversos bienes jurídicos constitucionales.

Aunque el principio de proporcionalidad no se encuentra constitucionalizado de forma expresa como límite a los poderes públicos y a la actividad normativa del legislador, su presencia ha sido temprana en la jurisprudencia del TC y ha sido fundamentada como una "cláusula del Estado de Derecho"[287] y el "valor de la justicia del artículo 1.1 de la CE"[288], en la "dignidad de las personas" del artículo 10.2 de la C.E.[289] (contenido esencial de los derechos fundamentales) o la "interdicción de la arbitrariedad" (art. 9.3 de la CE)[290].

Esta constitucionalización del principio de proporcionalidad ha dado lugar a su utilización en el test de la igualdad, mediante la exigencia de que la diferencia de trato sea proporcionada a la finalidad a traves de la diferenciación[291], así como criterio de interpretación de limitaciones a otros derechos fundamentales.

---

[282] González Belfuss, M.: *El principio de proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Thomson-Aranzadi,* 2003, pág. 16.

[283] Jiménez Campo, J.: *Derechos fundamentales. Concepto y garantías*, Trotta,Madrid, 1999, págs. 74-80.

[284] Bernal Pulido, C: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 2007, págs. 553-615.

[285] Alexi, R.: *Theorie der Grundrechte*, 2.ª ed., Suhkamp, Franfurt am Main, 1994, 100-104.

[286] Von Arnauld, A.: "Die normtheoretiche Begrüdung des Verhältnismäsigkeits-grundsatzes", *Juristenzeitu*g, n.º 6, 2000, págs. 276-280.

[287] El Estado de Derecho estaría compuesto por principio formales y por principios de justicia material, entre los que destacaría el principio de proporcionalidad (SSTC 85/1992, FJ 4;160/1987, FJ 6; 111/1993, FJ 8; y 55/1996, FJ 3; y 136/1999, FJ 22.

[288] El valor de la justicia material se deriva del mandato, según el cual, los conflictos entre derechos fundamentales y otro tipo de bienes y de intereses generales y particulares deben resolverse mediante ponderación adecuada de ellos (STC 66/1985, FJ 1; 65/1986, FJ 2; 160/1987, FJ 6, 50/1995, FJ 7, 173/1995, Fj 2; 55/1996, FJ 3; 157/1997, FJ 2; y 136/1999, FJ 22.

[289] Una acción afecta a los derechos fundamentales debe observar el principio de proporcionalidad (SSTC 62/1982, FJ 5; 66/1985, FJ 1; 19/1988, FJ 8, 113/1989, FJ 3; 85/1992, FJ 4) . Además, SCTC 66/1985, supresión del recurso previo de in-constitucionalidad ; STC 85/1992, cláusula del estado de Derecho; y STC 50/1995, valor justicia.

[290] Además de la persecución de un fin legítimo, la actividad de los poderes públicos debe ser proporcionada a la consecución de dicha finalidad, SSTC6/1988, FJ 3; 50/1995, FJ 7; y 55/1996, FJ 3. En este sentido, STC 142/1993 (Ley de derechos de información de los representantes de los trabajadores en materia de contratación); STC 6/1998 (despido de un trabajador).

[291] SSTC 22/1981 (jubilación forzosa a los 69 años); 34/1981 (vuelta al servicio activo por parte de funcionarios jubilados por incapacidad permanente); 6/1984 (indemnización por despido improcedente en empresas de menos de 25 trabajadores).

El principio de proporcionalidad ha tenido en los derechos fundamentales su ámbito natural de actuación, lo que no ha impedido que se utilizado en otros ámbitos como en aspectos relativos a la organización del Estado[292], y que su dimensión material se proyecte sobre los poderes públicos, y, por tanto, sobre el legislador.

Aunque el control del legislador a través del principio de proporcionalidad ha sido reducida, ya que la inconstitucionalidad de una norma sólo podía derivar, "cuando exista una desproporción de tal entidad que vulnere el principio de Estado de Derecho, el valor de la justicia y la dignidad de la persona humana" (SSTC65/196, apartado 65, 160/1987, apartado 160 y 24/1993, apartado 24), frente al control de la vulneración de los derechos fundamentales; dicho control ha sido mayor a partir de la utilización completa del test alemán de proporcionalidad, en base a los requisitos de idoneidad y necesidad de la media a la finalidad perseguida, y proporcionalidad en sentido estricto (STC 66/1985, apartado 66).

Aunque el principio de proporcionalidad no constituirá un parámetro de control autónomo y aislado del legislador, sino que deriva de otros principios constitucionales, singularmente de los derechos fundamentales objeto de restricción (SSTC 55/1996, apartado 55; 161/1997, apartado 161; y 136/1999, apartado 136)[293]. Dicho prinicipio constituye un instrumento de control de la actuación de los poderes públicos con relación a los derechos fundamentales, así como un medio de resolución de conflictos cuando exista una contradicción entre diferentes bienes jurídicos contitucionales enfrentados.

La característica más destacada del principio de proporcionalidad es su carácter *relacional*. La proporcionalidad no es predicable de un régimen jurídico o una media concreta aisladamente considerada, sino de la relación de *una medida y su finalidad*. Si en las discriminaciones normativas, su objeto lo constituirá la relación internormativa que se deriva de la simultánea existencia de dos regímenes jurídicos aplicables a supuestos de hecho equivalentes *(juicio de igualdad*); por el contrario, en el caso del principio de proporcionalidad, el objeto de control lo constituye únicamente el régimen impugnado, y su relación medio-fin, su proporcionalidad. En segundo lugar, ha de destacarse su *carácter relativo*, al variar en función de las circunstancias que rodean al supuesto de hecho objeto de control; la idoneidad y la necesidad de la medida dependen en buena parte de las circunstacias que la rodean. De ahí las dificualtades que acompañanla utilización del principio de proporcionalidad en el seno de procedimientos abstractos de control de constitucionalidad. Otra aspecto destacable del principio de proporcionalidad, sería su *carácter negativo*, al constituir un parámetro de control de las medidas desproporcionadas, se prohibe un trato de desproporcionado de los poderes públicos, la llamada "prohibición del exceso", en terminología alemana. De ahí que el principio de proporcionalidad se proyecte casi únicamente respecto a medidas restrictivas de los poderes públicos y, es difícil de aplicación cuando la medida tiene efectos beneficiosos para el bien jurídico tutelado, donde difícilmente puede catalogarse la medida como desproporcionada.

En resumen el principio de proporcionalidad constituye un parámetro de control relacional y relativo, en que necesariamente tienen entrada elementos fácticos y temporales, que es aplicable a cualquier actuación de los poderes públicos que incida negativamente en un bien jurídico constitucional susceptible de restricción, y que tiene un contenido básicamente negativo, en el sentido de prohibir los regímenes jurídicos que no guarden una mínima relación de proporcionalidad respecto a la finalidad perseguida con los mismos.

Aunque el principio de proporcionalidad tiene su campo natural de actuación en el control de las medidas restrictivas de los derechos fundamentales, ello no impide que dicho principio constituya un intrumento de interpretación para la resolución de conflictos entre bienes jurídicos constitucionales en que no se da esa relación medio-fin, donde el Tribunal Constitucional habla del *juicio de ponderación* en lugar del de proporcionalidad, y donde los bienes jurídicos tienen carácter relativo.

---

[292] STC 37/1981, libertad de circulación de las personas y bienes en todo el territorio español (art. 139.2 CE).

[293] El principio de proporcionalidad no constituiría un canon de constitucionalidad autónomo, sino un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de normas constitucionales concretas, y en especial de los derechos fundamentales.

Así, con respecto a la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por las Comunidades Autónomas a través del establecimiento de unas reducciones personales, dos son los bienes jurídicos constitucionales enfrentados, la protección a la familia del artículo 39 de La CE y el derecho del Estado a percibir los ingresos de aquellas personas que hayan manifestado una capacidad económica por una adquisición gratuita del artículo 31.1 (generalidad tributaria). No se trata de hacer un juicio de igualdad, de una norma autonómica en relación a otra, ya que como hemos señalado anteriormente no puede alegarse la infracción del principio de igualdad frente a un distinto legislador, como ha señalado el TC, sino de ponderar los distintos bienes jurídicos enfrentados. Para ello, debemos realizar el test del principio de proporcionalidad.

El test de constitucionalidad asumido por el TC exige tres requisitos, la idoneidad, necesidad, y la proporcionalidad en sentido estricto. No obstante, con anterioridad al test hay que determinar como requisito previo, la *constitucionalidad de la finalidad perseguida* con la medida (SSTC 55/1986, apartado 55; 161/1997, apartado 1261; y 136/1999, apartado 136). En este sentido, no cabe realizar ninguna objeción al respecto, ya que la protección a la familia constituye un objetivo constitucional de primer orden (art. 39 de la CE).

Dentro ya del test propiamente dicho, la medida adoptada debe ser idónea y necesaria. La medida debe *ser idónea* para cumplir ese objetivo, entendida como aptitud o adecuación de la medida objeto de control para conseguir la finalidad perseguida (SSTC 37/1998, apartado 37; y 186/2000, apartado 186), aunque no sea el medio más idéneo. En este caso, la medida consistente en una reducción de la carga fiscal sobre las transmisiones gratuitas dentro de la unidad familiar, debe considerarse idónea para cumplir tal objetivo, cuando además uno de los alegatos en contra del impuesto es que éste dificulta el necesario relevo intergeneracional.

La *necesidad de la medida* objeto de control, como “ausencia de alternativas más moderadas (menos gravosas) para la consecución con igual eficacia, de la finalidad perseguida” (SSTC 66/1995, apartado 66; 207/1996, apartado 207; 37/1998, apartado 37; y 186/2000, apartado 186), debe ser analizada con cautela. Ya que en el caso del control del legislador, su posición constitucional y el principio democrático obligan a reducir sensiblemente la densidad del control del juicio de necesidad, ya que dicho juicio “compete esencialmente al legislador, que goza de un amplio margen de libertad” (STC 55/1996, apartado 55), salvo que establezca un sacrificio patentemente innecesario de derechos que la Constitución garantiza. Y, en este sentido, la medida es necesaria dentro del objetivo constitucional de protección a la familia, ya que el patrimonio familiar pasará con un menor coste fiscal a la generación siguiente, lo que servirá para garantizar el futuro de sus miembros.

El último requisito de la medida objeto de control que integra el test alemán de proporcionalidad es la llamada *proporcionalidad en sentio estricto*, entendida como que la medida objeto de control sea “proporcionada o equilibrada por derivarse de la misma más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto” (SSTC 66/1995, apartado 66; 207/1996, apartado 207; 37/1998, apartado 37; 202/1999, apartado 202 y 186/2000, apartado 186). En este requisito está implíca la idea de equilibrio, proporcionalidad, ponderación, aunque sean conceptos indeterminados (STC 265/2000; 53/2002).

En relación con la densidad de control del *juicio de proporcionalidad en sentido estricto*, cabe señalar que el TC también ha reconocido la necesidad de diferenciar el control de normas legales del control de sus actos de aplicación, marcando una serie de cautelas en relación al control de las normas. En el primer caso, el juicio de ponderación, deberá tener en cuenta la posición constitucional del legislador, por lo que el control constitucional será menos denso.

Si la medida ahora analizada tiene por objeto el cumplimiento de un objetivo constitucional (*la protección a la familia*) y la medida adoptada puede considerarse como indónea y necesaria[294], para determinar la proporcionalidad de la misma ha de someterse al control de la *proporcionalidad en sentido estricto*, comparándose la medida con dicha finalidad y con el principio de generalidad tributaria, el otro bien jurídico constitucional en conflicto.

[294] Alonso García, E.: *La interpretación de la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984.

Para determinar si dicha medida es excesiva, desde el punto de vista jurídico, debe tenerse en cuenta la importancia de la finalidad perseguida, así como los beneficios y ventajas para el interés general y los perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto. Además, habrán de tenerse en cuenta las las consecuencias futuras de la medida, dado el carácter estático del juicio de porporcionalidad, a fin de ponderar los distintos bienes jurídicos en conflicto.

Antes de realizar el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, debemos señalar que el rango constitucional del principio de proporcionalidad parece hoy indiscutible, fundamentado en la cláusula del Estado de Derecho, del valor justicia, de la dignidad de la persona del art. 10.2 de la CE o de la constitucionalización de los derechos fundamentales, a la hora de determinar la vulneración de preceptos constitucionales concretos. Y, aunque el principio de proporcionalidad no constituye un parámetro autónomo de control, sino fundamentalmente un instrumento para determinar si un concreto derecho fundamental ha sido vulnerado, si una actuación de un poder público constituye una restricción en el ámbito de protección del derecho (parámetro de control).

El principio de proporcionalidad (ponderación) también despliega su actuación en el ámbito de los "*deberes de protección"*, como ha señalado el TC sin grandes consideraciones dogmáticas (STC 53/1985, 120/1990 y 215/1994), en este caso la protección a la familia. En este control de los deberes de protección cuando entran en conflicto con un derecho fundamental, el Tribunal Constitucional Federal Alemán distinguió la figura de la "protección de defecto" ("*Untermassverbot*") y su relación con "la prohibición de exceso"("*Úbermassverbot*"), que deben ser tenidas en cuenta cuando se trata de analizar el parámetro de control de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales.

En este control del exceso del protección, debemos señalar que la exención de las transmisiones gratuitas dentro de la unidad familiar en aquellas Comunidades que lo hayan establecido *sin límite alguno*, dicha medida debe calificarse como *excesiva* y contraria al principio constitucional de proporcionalidad. Aunque en este juicio de proporcionalidad, surge la duda sobre la capacidad y legitimidad del TC para llevar a cabo este control y no suplantar la decisión del legislador.

No obstante, aunque debamos distinguir entre la proporcionalidad de la ley y la proporcionalidad en la aplicación de la ley, donde el primer caso, la posición constitucional del legislador en la elección de la finalidad perseguida y de los medios para conseguirlas no permite un elevado control por el TC.

No cabe duda que aunque este juicio deba tener carácter limitado por las razones apuntadas, podría señalarse que la exención es desproporcionada, ya que la medida se ha excedido en el cumplimiento del objetivo constitucional de protección de la familia. Debido a que el establecimiento de un beneficio fiscal, es otra de la muchas medidas de que dispone el legislador en orden a cumplir ese objetivo constitucional, como la creación de becas, ayudas de comedor, etc. Tampoco se entiende porque esa protección deba realizarse únicamente a través de este impuesto *ilimitadamente* y no puede tenerse en cuenta en otra serie de figuras impositivas conjuntamente.

La medida no es proporcionada o equilibrada, ya que las consecuencias que se derivan de la misma pueden generar menos beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios causados al principio de generalidad tributaria. Entre ellos la supresión de "facto" del gravamen con los efectos negativos a la imposición patrimonial en España y el sistema impositivo español, en contra dek principio degeneralidad tributaria. Además, la protección a la familia y la supervivencia de la empresa familiar han servido de excusa para el establecimiento de un entramado jurídico en las reducciones objetivas sobre la imposición de adquisiciones gratuitas, que entra en claro conflicto con otros derechos constitucionales, como al pago del impuesto en condiciones de igualdad (art. 31.1 de la CE), a la libertad de circulación (art. 19 de la CE) y de establecimiento (art. 139.2 de la C.E.) de las personas en todo el territorio nacional, que hacen necesario el establecimiento de una limitación a las capacidades normativas de las Comunidades Autónomas sobre este gravamen y la delimitación de una mínima tributación, para hacer compatible el gravamen con los distintos bienes jurídicos en conflicto, de acuerdo con el principio constitucional de proporcionalidad.

De manera que no pueda establecerse la exención del impuesto, al establecer reducciones ilimitadas, que de una manera desproporcionada se suprima el gravamen injustificadamente en clara contravención del principio de generalidad tributaria.

5. LA RESIDENCIA COMO FACTOR DE DISCRIMINACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNUNAL CONSTITUCIONAL

5.1. La residencia como factor de discriminación

La normativa estatal y autonómica ha creado una serie de beneficios fiscales en este gravamen, siendo necesario estudiar su compatibilidad con nuestro texto constitucional y la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado y libertades económicas.

En una situación de interdependencia económica, el factor fiscal puede constituirse en un instrumento que utilizan los distintos Estados[295], para mantener su eficacia competitiva desde el punto de vista fiscal. En este sentido, si el poder de un Estado para establecer impuestos es una consecuencia de su soberanía, esta capacidad se ve limitada en relación con personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en el extranjero. Restricciones determinadas por acuerdos internacionales, básicamente los Convenios para evitar la doble imposición internacional, y las normas internas de los propios Estados, a través de los criterios de conexión material (ejercicio de actividad económica, establecimiento permanente), o subjetivas que expresan su conexión con el hecho imponible[296] (nacionalidad, residencia). El poder tributario de un Estado se circunscribe, en general, a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad, a personas y objetos presentes en su territorio, y a hechos acaecidos en él.

Si en el campo de la imposición directa, la nacionalidad permite a un Estado someter a gravamen a sus ciudadanos incluso cuando residan en otros Estados. Sin embargo, el artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE) prohíbe cualquier tipo de discriminación basada en la nacionalidad de los ciudadanos de la Unión Europea, que aparece corroborada expresamente respecto a la circulación de trabajadores, artículo 39, como a la prestación de servicios, artículo 54 del TCE. Prohibición que debe aplicarse a las sociedades, artículo 48 del Tratado, constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, quedando equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros. No obstante, el principio de la nacionalidad, que supone que las leyes tributarias se aplicarán a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad[297] de un determinado país, fuere cual fuere el lugar donde residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas, ha sido abandonado a favor del criterio de la residencia, matizado por el de territorialidad.

Al haberse desechado el anterior criterio de imposición, los Estados se atienen a una conexión territorial sobre la que basar su derecho a someter a tributación a personas y bienes, bien por la residencia, el ejercicio de una actividad económica o la titularidad de un inmueble dentro del territorio del propio Estado.

La Residencia dentro del territorio de un Estado, ha sido reconocida como la base válida bajo el Derecho internacional para la tributación para que la renta obtenida pueda ser sometida a gravamen independientemente del lugar donde se obtenga. En relación con las personas jurídicas, este requisito se basa en dos tipos de conexiones, el lugar de su constitución y el lugar donde se lleva a cabo la dirección efectiva de las actividades económicas. Aunque el efecto de las medidas anti-abuso ha conseguido que se imponga la sede de dirección efectiva de las sociedades, como criterio prevalente. Por lo que las compañías que ejercen una actividad económica, son sometidas a tributación en el país de residencia, salvo cuando realizan actividades empresariales a través de un establecimiento permanente[298], actividades empresariales de bienes inmuebles en el

[295] Uckmar, V: "Verso a l´unificazione del Diritto tributario", en *Il Diritto dei nuovi mondi*, director, G. VISINTINI, Cedam, Padova, 1994, págs. 507 y ss.

[296] Van Raad, K: *Non Discrimination in internacional Tax Law*, Kluver, Deventer, 1986, pág. 19.

[297] Vigente en EUA, Cuba y Filipinas. España tienen en cuenta la nacionalidad y sometidos a la renta mundial, por la deslocalización de la residencia a paraísos fiscales, y los miembros de misiones diplomáticas y consulares, por razón de su empleo o cargo oficial, art. 9.2 y 3. Ley 35/2006.

[298] Artículos 7.1 y 7 del MCOCDE.

extranjero[299], la tenencia de acciones de empresas extranjeras y los préstamos y licencias a extranjeros[300]. Finalmente, si la persona no residente *ejerce una actividad económica* o la *titularidad de un inmueble* dentro del territorio del propio Estado, puede ser sometida a gravamen en el mismo.

Reparto del poder tributario en la fiscalidad internacional: los Principios de renta mundial y de territorialidad

Las leyes tributarias establecen los puntos de conexión para someter a gravamen una manifestación de riqueza o a un contribuyente que muestra una relación con su territorio[301]. Estos puntos de conexión pueden ser personal: la residencia del obligado tributario en su territorio; real y objetivo: las rentas producidas en su territorio. El primer punto de conexión habilita a la tributación de la renta mundial *(World Wide Income Taxation*), sometiendo a gravamen las rentas producidas en el extranjero donde se extiende la soberanía fiscal; mientras que el criterio real (*Source Income Taxation*), limita dicha soberanía a las rentas producidas en su territorio.

La práctica internacional incorpora el principio de residencia efectiva, para gravar la renta mundial de aquellas personas que residen en su territorio[302], neutralizado con el método de exención para evitar la doble imposición, ya que el método de imputación o de crédito fiscal requiere la información para conocer el gravamen a que se sometió la renta el Estado donde se generó la misma; este principio constituye en la actualidad el criterio de sujeción a los tributos de naturaleza personal[303]. La residencia implica una relación estable con el Estado donde es residente, ello permite al contribuyente residente usar la infraestructura del Estado y disfruta de su protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, sobre la base de todo ello se justifica el gravamen por renta mundial.

En el derecho tributario español, el artículo 11 de la LGT, determina los criterios de residencia y de territorialidad como criterios de sujeción de las normas tributarias, constituyendo los vínculos necesarios para la efectiva aplicación de los tributos a los contribuyentes. Una relación estable con el mismo da lugar a la aplicación del principio de residencia (lo permite una gestión tributaria eficaz, además de suponer un consumo de servicios públicos, lo que justifica econonómicamente el tributo[304]), mientras que una relación esporádica está ligada a la aplicación del principio de la fuente, de territorialidad.

El criterio de la residencia es el seguido en la Ley que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sometiendo a gravamen a los residentes por todo el patrimonio adquirido, independientemente del lugar de obtención del mismo. Frente al criterio de territorialidad o del principio de la fuente, que sólo somete a gravamen los bienes situados en su territorio para los ciudadanos no residentes.

La Ley 29/1987 no tiene en cuenta la nacionalidad y la residencia del causante para determinar el sometimiento a la legislación española en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[305]. Lo que ha sido criticado por la doctrina al haberse elegido la residencia de causahabiente y del donatario en vez de la residencia del causante o del donante, criterio mayoritario en derecho comparado, como criterio para distinguir entre sujetos por obligación personal o real. Al mismo tiempo que se lograría la concordancia con el artículo 9.8 del Código Civil que establece que "la sucesión por causa de muerte se regirá por la ley nacional del causante en el momento del fallecimiento, cualquiera que sean la naturaleza de los bienes y el país donde se encuentren." Así como que el artículo 10.7 del Código Civil señala que "las donaciones se regirán, en todo caso, por la ley nacional del donante".

---

[299] Artículo 7.6 y 7 del MCOCDE.

[300] Artículos 10,11 y 12 del MCOCDE.

[301] Sainz de Bujanda, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, 100 edición, pág. 121.

[302] Sainz de Bujanda, F.: Análisis Jurídico del hecho imponible, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, IEP, Madrid, 1995, págs. 404 y ss.

[303] Cortés Domínguez, M: *El ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, Civitas, 1985, pág. 205.

[304] Calvo Ortega, R.: *Ordenamiento Tributario*, *en la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 34.

[305] Alonso Murillo, F.: "Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones: Sentencia van Hilten-van der Heijden", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 269, junio 2007, pág.68.

Mientras que la Ley 21/2001 toma a la residencia habitual del causante como punto de conexión en la cesión de dicho tributo a las Comunidades Autónomas[306]. Dicha Ley cede el rendimiento del impuesto respecto a los ciudadanos residentes en su Territorio, es decir, cuando el causante o el donatario son residentes en el mismo. De manera que cuando el causante en un no residente en España, así como el causahabiente o el donatario sean no residentes en nuestro país, como señala el apartado 4 del artículo 20 de la Ley 29/1987, no serán aplicables las reducciones autonómicas, motivo de una posible discriminación.

Además, la Ley 29/1987 establece igualmente una clara discriminación a los no residentes que no pueden beneficiarse de las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20, referentes a la transmisión de la empresa familiar o de bienes culturales.

Discriminación por la Residencia: Residentes y no Residentes

En los ordenamientos internos de los distintos países podemos encontrar una diferencia de trato entre residentes, que tributan por la renta mundial, pero a los que se aplican ciertos beneficios, deducciones e incentivos fiscales, y los *no residentes,* ya que se aplica generalmente un tipo fijo proporcional sobre su renta bruta. Pero esta afirmación ha sido puesta en tela de juicio por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas[307], con relación a la función a desempeñar por el principio de residencia fiscal en la fiscalidad internacional, especialmente con relación a la distinta tributación de residentes y no residentes por el Impuesto sobre la Renta, así como respecto al alcance territorial de los beneficios fiscales previstos en las distintas normativas internas, como puede ser el impuesto sobre adquisiciones gratuitas, junto al ámbito de aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional y las cláusulas antiabuso de carácter interno.

El resultado de la jurisprudencia de dicho Tribunal ha sido la adaptación de la imposición directa de los Estados miembros[308] a esa jurisprudencia, fenómeno que ha denominado, *armonización negativa*[309]*,* a través del principio de no discriminación, directa (por la nacionalidad) o indirecta.

El TJCE tiene varias referencias expresas al principio de no-discriminación, en función de la nacionalidad, como un derecho ejercitable por los ciudadanos como los casos de que una norma interna reguladora de impuestos directos, regidos por el criterio de residencia, discriminen a los nacionales de otros Estados miembros[310], además de consagrarse la libertad de establecimiento y de circulación.

La prohibición de un trato fiscal discriminatorio supone que los Estados miembros de la UE no pueden tratar a los extranjeros (ciudadanos de otros Estados miembros de la UE) de un modo menos favorable que a sus propios ciudadanos[311]. Este principio ha sido aplicado por el TJCE de una manera amplia, es decir no sólo prohibiendo la discriminación directa sobre la base de la nacionalidad o sobre la residencia, sino también sobre cualquier forma de discriminación que produzca el mismo resultado, es decir, la denominada *discriminación indirecta*[312]*.* El replanteamiento de esta problemática con relación a los principios de sujeción fiscal y la fiscalidad internacional en la Unión Europea, comienza con la sentencia *Biehl* [STJCE, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779], continuando en la G*erritse* [STJCE de 12 de junio de 2003 (C-234/01, Rec. p. I-5933)], aceptando la exclusión de determinados beneficios respecto de los no residentes que obtienen una pequeña renta en el país"[313].

[306] Bermúdez Odriozola, L.; Pérez de Ayala Becerril, L: *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex nova, Valladolid, 2001, págs. 197 a 199.

[307] García Prats, A.: "La Jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la LIRNR (de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario*", REDF*, n.º. 117/2003, Civitas, págs. 61 y ss.

[308] Los argumentos esgrimidos por los Estados para defender su normativa interna: son la falta de armonización en la imposición directa, el riesgo de evasión fiscal, la dificultad que tiene la Administración para obtener información y la coherencia del sistema fiscal.

[309] La eficacia de las sentencias del TJCE no se limita a la jurisdicción nacional afectada por aquella, sino que tienen validez general para el resto de los Estados miembros y sus ciudadanos.

[310] García Prats, A.: *Imposición directa, no discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998. A. Martín Jiménez y J.M. Calderón Carrero, *Imposición directa y no Discriminación*, Edersa, Madrid, 2001.

[311] Contenido similar al del artículo 24 MC OCDE dedicado a la no discriminación a no residentes.

[312] Serrano Antón, F.: "Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal", IEF, *DOC*. 18/06, pág. 25.

[313] Falcón y Tella, R.: "Tendencias actuales en los criterios de sujeción al Tributo: hacia la territorialidad*", Crónica Tributaria,* n.º 100/2001, pág. 59.

La discriminación consiste en la aplicación de diferentes leyes en situaciones similares, como señaló en el asunto *Schumacker* [STJCE de 14 de febrero de 1995 (C-279/93, Rec. p. I-225C-279/93, apartados 36-38][314]. El problema es la comparabilidad de las situaciones de los residentes y no residentes para determinar si se encuentran en una situación comparable. Normalmente dicha situación no es comparable, salvo en determinados supuestos, como un residente, que obtiene la mayoría de sus rentas en otro Estado, con lo que éste no debería aplicarle las condiciones de tributación, beneficios fiscales y personalización del impuesto.

La comparabilidad ha venido en muchos casos, de la mano de la cuantía obtenida del Estado en que se desarrolla la actividad, dejando al lado, en ocasiones los parámetros de justicia tributaria, que exigen la aplicación de la personalización del Impuesto al no residente en determinadas circunstancias, como ahora veremos con relación a la no aplicación a los no residentes de los mínimos personales en la imposición sobre adquisiciones gratuitas. El TJCE parte de la afirmación de que la situación de residentes y no residentes no es similar, como regla general, dado que se presentan diferencias objetivas importantes, salvo residentes y no residentes realizando la misma actividad se encuentran objetivamente en la misma situación fiscal[315]; y, es precisamente por ello, por lo que el principio de no discriminación del TCE, no impide a que los Estados diseñen su propio sistema fiscal en atención a la residencia de los contribuyentes.

Este control de la discriminación indirecta en base a la residencia basado en los datos reales derivados del lugar y la forma de obtención de la renta, puede ser criticable ya que se realiza una total separación entre la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de manera que un contribuyente que produce toda su renta en un Estado de la UE podría estar utilizando los servicios públicos de un tercer Estado donde reside y al que nada aporta. Además para determinar la posible discriminación al comparar la capacidad contributiva de dos contribuyentes, se debería determinar previamente las normas fiscales del Estado de origen, situación complicada ante la ausencia de armonización de la imposición directa que faculta supuestos discriminatorios.

En la sentencia *Aasche*r [STJCE de 27 de junio de 1996 (C-107/94, Rec. p. I-3089], donde el no residente es tratado como residente si produce la mayoría de las rentas en el otro Estado, pareciendo que se llega a un compromiso entre el principio de no discriminación y la tributación basada en la residencia, que puede ser aceptada en el caso del método de exención para evitar la doble imposición, pero plantea problemas para los países que usan el método de imputación. Ya que difícilmente se podrá comparar la situación en las mismas condiciones, teniendo en cuenta que el Estado de residencia es quien toma la capacidad económica total, con lo que el sistema de imputación no se adapta correctamente a la idea de un mercado europeo.

En este sentido, la sentencia reciente del TJCE en el asunto *Block* [STJCE de 12 de febrero de 2009 (C-67/08, Rec. p. I-0000), apartado 28 a 35] ha señalado respecto a la no deducción en Alemania del impuesto sobre sucesiones pagado en España por el capital mobiliario depositado en instituciones financieras situadas en Alemania, no ha apreciado la existencia de una doble imposición. Ya que esta desventaja fiscal se deriva del ejercicio paralelo por los dos Estados miembros de que se trata de su potestad tributaria, de manera que Alemania opta por someter a gravamen los créditos cuando el acreedor reside en dicho Estado, mientras que España opta por someterlos cuando el deudor está establecido en dicho Estado miembro, apartado 28 de dicha sentencia.

Si bien los convenios para evitar la doble imposición, como los previstos en el artículo 293 del T.C.E., sirven para atenuar o eliminar los efectos negativos para el funcionamiento del mercado interior que se derivan de la coexistencia de sistemas tributarios, asuntos *Kerckhaert y Morres* [STJCE de 14 de noviembre de 2006 (C-513/04, Rec.p.I.10967), apartado 20] y *Columbus Container Services* [STJCE de 6 de diciembre de 2007 (C-298/05, Rec.p.I.10451, apartado 43). Sin embargo, al no existir en Derecho comunitario criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad Europea, ni se ha adoptado ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición. Vid. *Kerckhaert y Morres,* apartado 22*, y Columbus Container Services, apartado 45.* Los Estados miembros no tiene obligación de adoptar su sistema tributario a los

[314] STJCE, Finanzamt Kóln-Altstadt v. Ronald Schumacker, C-279/93, apartado 30.

[315] STJCE, Wielockx, C-80/04, apartado 20 y STJCE, Schumacker, c-279/93, apartados 36-38.

diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria[316]. *Vid*. asunto *Block,* apartado 31.

Finalmente, sólo en una situación ha sido aceptado por el T.J.C.E., como justificación a un trato discriminatorio, el argumento de mantener una cierta coherencia fiscal en el sistema impositivo, caso *Bachmann* [STJCE 28 de enero de 1992 (C-204/90, Rec. p. I-249)]. Este argumento reformulado después en el asunto *Wielockx* [STJCE *de* 11 de agosto de 1995 (C-80/94, Rec. p. I-2493)], al señalar la consistencia fiscal debía ser contrastada en un nivel superior en relación con el nacional, incluyendo en esta afirmación los propios tratados internacionales que hayan sido firmados por los Estados.

5.2. Inaplicación a los ciudadanos no residentes de las reducciones autonómicas y de las estatales a la transmisión de la empresa familiar o de bienes culturales

La inaplicación a los ciudadanos no residentes de los beneficios fiscales autonómicos, al haberse cedido el rendimiento del impuesto a las Comunidades Autónomas respecto a los ciudadanos residentes en España por la Ley 21/2001, así como de las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987[317], podría constituir una diferencia de trato entre contribuyentes no justificada. Ya que si bien el Tribunal Constitucional reconoce que el legislador goza de una amplia libertad de configuración normativa de una determinada materia o sector del ordenamiento (STC 27/181, de 20 de julio, FJ 10)[318]; sin embargo, el poder legislativo está sometido a la Constitución, uno de cuyos principios es la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE)[319]. En este sentido, parece evidente que la medida fiscal sería, en principio, discriminatoria (STC 116/1999 de 17 de junio, FJ 14), debido a que establece un distinto trato entre ciudadanos residentes y no residentes, debiéndose estudiar si además esta diferencia no estuviera justificada, para lo cual ha de determinarse si la misma infringe el principio de igualdad tributaria, previsto en el artículo 31.1 de la C.E. (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

Sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho –igualdad en la ley–, existe una muy amplia doctrina del Tribunal Constitucional que puede sintetizarse recordando que las diferencias normativas, referentes a un *mismo legislador*, son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace, muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido[320]. En consecuencia, el Tribunal Constitucional ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de "situaciones homologables" la concurrencia de una doble garantía: a) *La razonabilidad de la medida*, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la *proporcionalidad* de la medida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos[321].

[316] Y ello, aunque la legislación alemana prevea un mejor trato cuando el causante sea residente en el extranjero, porque para el TJCE esta medida también constituye una prolongación de su potestad tributaria (*Block,* apartado 34); Cuando el Tratado no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de su residencia a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación, ya que las disparidades fiscales entre las legislaciones de los Estados miembros puede hacer que dicho traslado ser más o menos ventajoso para el ciudadano. Vid. asuntos *Lindfors* [STJCE de 15 de julio de 2004 (C-365/02, Rec.p.I.7183, apartado 34], y *Schempp* [STJCE de 12 de julio de 2005 (C-403/03, Rec.p.I.6421), apartado 45].

[317] Artículos 24.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

[318] En el mismo sentido, SSTC 66/1985, de 23 de mayo, FJ 1; y 99/1987, de 11 de junio, FJ 4.

[319] STC 96/2002, de 25 abril de 2002, F.J. 6., entre otras.

[320] STC 75/1983, de 3 de agosto, FJ 2.

[321] SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; y 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4.

Además para determinar si esta medida fiscal infringe el principio de *igualdad tributaria*, hay que tener presente que dicho principio resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad**,** que se enuncian en el artículo 31.1 de la CE, ya que la propia Constitución ha concretado y modulado el alcance de su artículo 14 de acuerdo con dicho precepto[322].

Para el estudio de esta problemática, diferenciaremos los dos tipos de transmisiones gratuitas.

5.2.1. *Discriminación de los no residentes en las transmisiones mortis causa*

Los sujetos pasivos, no residentes en España, sólo podrán disfrutar de las reducciones establecidas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987 (reducciones personales, por seguro de vida, vivienda habitual del causante, empresa familiar y bienes culturales), pero no a las reducciones autonómicas que podrían conllevar la exención total del gravamen.

En principio, el elemento diferenciador adoptado por el legislador –la condición de no residente en España–, podría justificarse por razones tributarias que se fundamentarían en el distinto trato que los diferentes ordenamientos tributarios dispensan a los titulares de un patrimonio o perceptores de rendimientos según su condición de residentes o no residentes en un determinado territorio. En este sentido, la propia Ley General Tributaria, en su artículo 11, establece como uno de los criterios de vinculación al poder tributario español el de la residencia en España. De la residencia se han servido las leyes reguladoras de los tributos personales (Renta de personas físicas, Sociedades, Patrimonio y, hoy también, Renta de no residentes), incluida la del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no sólo para vincular a los perceptores de renta o titulares de un patrimonio con el poder tributario español sino incluso para diferenciar los gravámenes aplicables (renta de personas físicas y sociedades), hasta el punto de que en la actualidad existe una norma legal dedicada única y exclusivamente a la determinación de la tributación de las personas –físicas o jurídicas– no residentes en España[323](STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 8).

Como ha señalado el TC en la sentencia 96/2002, FJ 8, actualmente se gravan de manera distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes, aunque debería añadirse cuando no se produzca una diferencia de trato injustificada.

En definitiva, podría justificarse el distinto trato hacia el no residente con relación al principio de igualdad constitucional, consagrado en el artículo 31 de la CE, por el cumplimiento de un objetivo constitucional o de una política sectorial o económica, ligados a la residencia, o bien sobre la base de que los ciudadanos residentes y no residentes no se encuentran en situaciones objetivamente comparables.

Para ello, realizaremos una nueva distinción entre las reducciones personales y objetivas, que pueden disfrutar los contribuyentes, a fin de determinar si dicha diferencia de trato hacia los contribuyentes no residentes es discriminatoria.

a) *Reducciones personales*

La Ley 29/1987 reconoce al ciudadano no residente el derecho a las reducciones personales estatales de acuerdo con su edad y su situación familiar, no así a las reducciones autonómicas. De forma que existe una clara discriminación hacia los ciudadanos no residentes, frente a la exención de los residentes, ya que aquéllos deben conformarse con la aplicación de unas minúsculas reducciones estatales. De acuerdo con lo enunciado, hay que determinar si la medida está justificada al compararse con el principio de igualdad tributaria.

Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional como señala la sentencia del TC 200/2001[324], y "requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10) y, de otro, que las si-

[322] SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4.

[323] Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

[324] STC 200/2001, de 4 de octubre, FJ 5.

tuaciones que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, *homogéneas o equiparables*, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre, FJ.6; 29/1987, de 6 de marzo, FJ 5; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3). En este sentido, parece evidente, que existe una diferencia de trato en la norma fiscal, entre residentes y no residentes, por lo que debemos valorar si se encuentran en situaciones comparables, y en caso afirmativo, si esta diferenciación deriva de un motivo razonable en la tributación de las adquisiciones gratuitas, y si sus consecuencias son adecuadas y proporcionadas al fin pretendido.

Sería admisible, en este sentido, que la cualidad o condición de no residente pudiera justificar, desde la perspectiva del art. 31.1 CE, un trato dispar, por el cumplimiento de un objetivo constitucional (la protección a la familia, art. 39 CE), o derivado de que las situaciones del ciudadano residente y no residente no sean situaciones objetivamente comparables, debido a que el ciudadano no residente es sometido a gravamen por obligación real, respeto a los bienes del causante existentes en España, mientras que los sujetos pasivos residentes soportarán el gravamen de todos los bienes, cualquiera que sea el Estado en que estén situados.

No obstante, podría señalarse que el Estado de residencia puede tener un especial trato hacia el ciudadano residente, debido a la especial responsabilidad que le corresponde en concordancia con el objetivo constitucional de protección a la familia. Pero ello no justifica las diferencias desproporcionadas entre la aplicación de la legislación estatal o autonómica hacia el ciudadano no residente. Igualmente en supuesto de que el causante resida en España, pero no tenga la condición de residente en una Comunidad, los herederos aunque sean residentes en la misma no podrán disfrutar de las reducciones autonómicas.

Sobre la *razonabilidad de la medida,* podría señalarse que el objetivo constitucional de protección a la familia a que se refiere el artículo 39 de la CE, constituiría una obligación del Estado español respecto a los habitantes que residan en su territorio; de manera que los ciudadanos que no cumplan dicha condición, quedarían bajo la protección del Estado donde sean residentes. Sin embargo, ello no debe determinar que se prive a los ciudadanos no residentes de las reducciones autonómicas desproporcionadamente, y con más razón, cuando la Ley 29/1987 reconoce al ciudadano no residente el derecho a las reducciones personales estatales, *mortis causa*, de acuerdo con su edad y su situación familiar.

Además, cuando el causante es un no residente en España, el ciudadano residente en nuestro país es sometido a gravamen por la renta mundial de conformidad con el artículo 6 de la Ley 29/1987, y no puede disfrutar de las reducciones autonómicas de acuerdo con el artículo 20.4 de la citada Ley.

Entonces, ¿por qué no reconocerle el derecho a las reducciones autonómicas? Parecería que dicha medida discriminatoria no estaría justificada y atentaría al señalado principio de igualdad tributaria. Si dicha medida, como he señalado, puede justificarse razonablemente en que dicho mandato constitucional puede considerarse circunscrito a los residentes en España. Sin embargo, las consecuencias de dicha medida son desproporcionadas, ya que frente a la exención del ciudadano residente en España, el no residente debe conformarse con las reducciones estatales, por lo que cuando ambos tipos de ciudadanos se encuentren *en situaciones comparables*, debería la norma reconocer al ciudadano no residente el derecho al disfrute de la normativa autonómica.

En este sentido y en principio, la situación entre ambos grupos de contribuyentes no serían comparables, ya que si el Estado de residencia tiene en cuenta la totalidad de las rentas que recibe una persona en un determinado período, y sería aquél el más autorizado para determinar la capacidad económica individual atendiendo a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. Se ha afirmado, en este sentido, que sólo el Estado de residencia del sujeto pasivo somete a gravamen la totalidad de los bienes integrantes de una herencia, y que debe ser éste, el que tenga en cuenta sus circunstancias personales y familiares.

Sin embargo, cuando todos o la mayoría de los bienes estén situados en una Comunidad o en España, las situaciones de los ciudadanos residentes y no residentes serían objetivamente comparables.

Por otra parte, los parientes cercanos no residentes que hayan adquirido bienes en un territorio foral estarán exentos[325], mientras que los que adquieran bienes en territorio común estarán

[325] En los Territorios forales vascos, se ha cedido al rendimiento también con relación a los ciudadanos no residentes, cuando todos los bienes adquiridos estén situados en su territorio, Ley 12/2002, de 23 de mayo, Concierto Económico: *Álava*, Norma foral 11/2005, de 6 de mayo; *Guipúzcoa,* Norma foral 3/1990, de 11 de enero; *Vizcaya*, Decreto foral 3/1993, de 22 de julio.

plenamente sujetos. Ya que se ha cedido a los Territorios Históricos de la Comunidad vasca la exacción de este impuesto concertado (artículo 25 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, Concierto Económico), cuando el causante tuviera su residencia habitual en el País Vasco en la fecha de fallecimiento, así como en el supuesto que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero y la totalidad de bienes se encontraran situados en territorio vasco, sea el causante residente o no residente en dicho territorio. Igualmente, la Comunidad de Navarra ha asumido este gravamen y la aplicación correspondiente de su normativa, en el supuesto de que el causante tuviera su residencia en Navarra (con independencia de donde se encuentren los bienes y la residencia del causahabiente), así como cuando el heredero fuera un no residente y el causante tuviera la misma condición (no residente en Navarra) y todos los bienes estuvieran situados en la misma). Es decir, que a diferencia de los territorios vascos, en Navarra ha asumido el rendimiento del impuesto (art. 31 de la Ley 21/1990, de 26 de diciembre, Convenio económico), cuando el causante sea un residente en dicha Comunidad, con independencia de la residencia del heredero (en la C. vasca, solamente cuando todos los bienes adquiridos por el beneficiario no residente, sea el causante residente o no residente, se encuentren en dicha Comunidad).

De forma que para evitar una discriminación frente a un mismo legislador, cuando tanto la Ley 21/2001, como las leyes de Concierto y Convenio, son leyes estatales dictadas por las Cortes Generales, habría que estudiar una fórmula de cesión que evite la discriminación hacia los ciudadanos no residentes en este caso igualmente. La propia sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, FJ 8, establece que el legislador no puede impedir el disfrute de un beneficio fiscal para un grupo de sujetos, en este caso los ciudadanos no residentes que adquieran bienes en territorio común, sin una justificación razonable.

De manera, que si consideramos que esta discriminación no se encuentra justificada, la nueva ley que sustituya a la actual Ley 21/2001, debería admitir la cesión del rendimiento del impuesto en los siguientes supuestos para evitar la discriminación respecto a los ciudadanos no residentes, en los siguientes casos:

1. Que el causante, sea residente en una Comunidad, ya que la Ley 21/2001 ha establecido el reparto interno del poder tributario en base a ese punto de conexión[326], y el causahabiente sea residente en España (situación actual).

2. Que el causante sea un residente en una Comunidad y el heredero no tuviera la residencia en España, cuando todos o la mayoría de sus bienes se encuentren situados en dicha Comunidad. De manera que debería modificarse el apartado 4 del artículo 20 de la Ley de la Impuesto, que impide a los ciudadanos no residentes de los beneficios autonómicos, cuando el causante sea residente en España.

   Aunque la Comunidad de Navarra, en el caso de causante residente –heredero no residente–, aplica la legislación foral con independencia de la situación de los bienes y a diferencia de la Comunidad vasca, debería cederse el rendimiento del impuesto a las CCAA, a efectos de evitar una discriminación entre situaciones objetivamente comparables, cuando existe un elemento material que une al causahabiente no residente con un territorio autonómico, es decir, que al menos la mayoría de los bienes estuvieren en el territorio de una Comunidad. Este criterio, a mi juicio, sería más acertado que aceptar la cesión en el supuesto más amplio, que la mayoría de los bienes estuviera situada en España, ya que se omitiría una ligazón con una Comunidad y sería más acorde con la autonomía tributaría que el TJCE ha reconocido a los entes subcentrales[327].

3. Además cabría ampliar dicha cesión, en el caso de que el causante fuera un no residente y todos sus bienes se encuentran situados en una Comunidad, al igual que en

Navarra, art. 31 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y Decreto foral, 250/2002, de 16 de diciembre, cuando el causante sea residente en Navarra, o en caso contrario y el contribuyente es un no residente, si todos los bienes adquiridos estuvieran sitos en Navarra.

[326] Art. 24.2.a) de la Ley 21/2001, el punto de conexión donde se entiende producido el rendimiento es el lugar donde el causante tuviera la residencia habitual a la fecha del devengo.

[327] No obstante, cuando una Comunidad ha asumido la exención plena podría apuntarse que, ésta debería conceder la plenitud de los beneficios fiscales con el objetivo pretendido de proteger a la familia.

derecho foral (Territorio históricos de la Comunidad del País Vasco y Navarra)[328], a fin de evitar una discriminación contraria al principio de igualdad tributaria.

Estas cesiones, permitirían no sólo cumplir el requisito de *razonabilidad*, en orden a cumplir un objetivo constitucional, como la protección a la familia (aplicable en cierta forma con independencia de la residencia), sino el de *proporcionalidad* de la medida, ya que frente a las reducciones personas exiguas previstas en la Ley del Impuesto, la normativa autonómica establece la exención en la mayoría de los casos, de manera que las consecuencias derivadas de la reforma serían proporcionadas con el objetivo que tratan de cumplir.

Finalmente se ha de apuntar, que de acuerdo a la actual normativa, cuando el causante es residente en España, sin serlo en una Comunidad, no se cumpliría el principio de conexión para aplicar la legislación autonómica, tanto para el heredero residente como al no residente, aunque el primero se vea gravemente perjudicado. E igualmente, cuando el causante sea un no residente, y el heredero sea sometido en España a tributar por obligación personal, lo que supone un agravio comparativo al no poder disfrutar de las reducciones autonómicas.

b) *Reducciones objetivas*

El artículo 20.2 de la Ley del Impuesto, permite a los ciudadanos no residentes disfrutar de las reducciones estatales por la transmisión de la empresa familiar, de la vivienda, de la adquisición de un seguro de vida o de bienes culturales.

Sin embargo, aquéllos no pueden disfrutar de las reducciones autonómicas objetivas. En este sentido, en cuanto a reducción por *seguro de vida*, que se trata de una medida que tiene como objetivo el fomento de esa forma de ahorro por parte del causante, sin que exista motivo aparente para discriminar al heredero que no resida en España y que, por tanto, no puede tener acceso a la normativa autonómica. Igualmente, con la *reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante*, se prima esta forma de ahorro, al no ser necesario que el adquirente tenga allí su vivienda habitual; al mismo tiempo que no existe incompatibilidad para su aplicación al ciudadano no residente, cuando el objetivo constitucional de acceso a la vivienda a que hace referencia el artículo 47 de la CE. podría también serles de aplicación, en el caso que opten por establecer su residencia en España. Por otra parte, el mandato constitucional de proteger el patrimonio cultural (art. 46 de la CE) es predicable a los titulares del mismo y no residentes, por lo que la no aplicación del beneficio fiscal sería arbitraria. De manera que aunque las CCAA son competentes para determinar su política tributaria con la adopción de una serie de medidas como las citadas, éstas podrían entrar en conflicto con el principio de igualdad tributaria, así como con la libre circulación y de residencia a que hace referencia el artículo 19 de la CE.

Finalmente, en cuando al acceso a los beneficios fiscales autonómicos con relación a la *adquisición de la empresa familiar*, los ciudadanos no residentes se ven privados injustificadamente de la reducción del plazo de mantenimiento del valor de la empresa individual, negocio, o participaciones sociales, establecido con carácter general a 5 años[329], y de la ampliación del porcentaje de reducción del 95 por 100 previsto en la normativa estatal. La norma no tiene una justificación objetiva y razonable, ya que si la medida fiscal tiene una justificación que la legitime del punto de vista tributario, como puede ser la política sectorial o económica, en este caso el de garantizar la supervivencia de la empresa familiar (art. 38 de la CE), así como la protección de la familia (art. 39 de la CE), esta justificación es aplicable al ciudadano no residente. De manera que aunque las Comunidades sean competentes para adoptar una medida de este tipo, ello no debería entrar en conflicto con la libertad constitucional de establecimiento. E igualmente cabe señalar respecto a los beneficios creados que determinan una mejorar trato fiscal para explotaciones agrarias, forestales o terrenos que constituyen un patrimonio natural, porque el objetivo constitucional pretendido, la supervivencia de la empresa familiar, la protección del medio ambiente, es aplicable a los herederos no residentes.

[328] Aunque en Navarra se ha cedido el rendimiento del causante con residencia habitual en dicha Comunidad con independencia de la residencia del causahabiente y de la situación de sus bienes, considero que la cesión a las Comunidades de dicho rendimiento sólo debería realizarse, en el supuesto del causante residente y heredero no residente, cuando la totalidad o la mayoría de los bienes estén sitos en una Comunidad. Ya que en este caso la situación de los herederos sería equivalente con independencia de su residencia.

[329] Andalucía, Baleares, etc.

Además, cuando el causante es un no residente no puede éste cumplir los requisitos con respecto al porcentaje de rendimientos sometidos al Impuesto sobre la Renta para la aplicación del beneficio fiscal a la transmisión de la empresa familiar.

Por último, en el supuesto que se limite el acceso al beneficio fiscal correspondiente a un bien, distinto de la vivienda o una empresa familiar, tampoco estaría justificada si la política sectorial o económica que se trata de conseguir, no está avalada en base a la residencia del sujeto pasivo, como por ejemplo los bienes culturales, ya que la protección del patrimonio artístico es aplicable al residente y al no residente de acuerdo con el artículo 46 de la CE.

5.2.2. *Discriminación de los residentes en las transmisiones inter vivos*

Para el estudio de esta problemática deberemos distinguir entre la normativa estatal y autonómica.

a) *Reducciones estatales a la transmisión de la empresa familiar y de bienes culturales (art. 20.6 y 7. de la Ley 29/1987)*

A diferencia de las adquisiciones *mortis causa*, donde el heredero residente es gravado por la herencia mundial, mientras que el no residente por los bienes situados en España; en las adquisiciones *inter vivos* la base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal o real es la misma, representando la misma capacidad económica, lo que determina que ambas situaciones sean objetivamente comparables sin duda (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4[330]). Si dicha capacidad es idéntica, debemos estudiar si esta medida infringe igualmente el principio de igualdad tributaria. Así y tomando como punto de análisis el diferente trato dispensado por el artículo 20.4 de la Ley 29/1987 respecto de la transmisión *inter* vivos de la empresa familiar o de bienes culturales", apartados 6 y 7 del mismo artículo, conforme a la condición de residentes o no residentes en España, hay que decir en primer lugar, que nos encontramos ante una medida que sólo beneficia a los residentes en territorio español y no así a los no residentes, sujetos igualmente al citado Impuesto por obligación real.

Es decir, estamos en presencia de una medida que introduce una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10). Y, en segundo lugar, que los términos de comparación deben considerarse homogéneos, pues se trata en todos los supuestos de personas que manifiestan una idéntica capacidad económica por la adquisición de la empresa familiar (o de bienes culturales), sujeta al derecho tributario español, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan ante la Administración tributaria, por obligación personal o real: como residentes en España o como no residentes en España, siéndolo en un país miembro de la Unión Europea[331] o en otro país.

Si estamos en presencia de situaciones equiparables (como es este caso al representar para el residente y no residente la misma capacidad contributiva), que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía a la que se hizo referencia con anterioridad: la de la *razonabilidad* –en el reparto de las cargas públicas– (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8) y la de la *proporcionalidad* de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida (STC 76/1990, antes citada, FJ 9). Es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del art. 31.1 CE un trato dispar, en principio, pues para el T.C. el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. Igualmente, ningún reparo podría oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravadas de forma distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes, cuando se encuentren en una situación diferente o exista una causa que lo justifique. Si, como es el caso, nos encontramos con categorías de personas en la misma situación, esta medida no supera el requisito de *razonabilidad*, ya que existe un trato diferente sin una justificación objetiva y razonable. Si la medida fiscal ahora analizada, a la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar, tiene su justificación que la legitime desde el punto de vista tributario (al igual que la referente a los bienes culturales), como una política sectorial –social o económica–, cual podría ser la de facilitar la transmisión de la citada empresa y garantizar su supervivencia de acuerdo con el artículo 39 de

[330] En el mismo sentido, 150/1990, 4 de octubre, FJ 9; 22/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14.

[331] Sentencia 96/2002, de 25 de abril de 2002. FJ 8.

la CE[332], que exige a los poderes públicos la protección de la familia, y garantizar la libertad de empresa dentro de la economía de mercado, artículo 38 de la CE (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3). Esta finalidad razonable, perseguida por la norma controvertida, cuando se dirige a ejecutar, además, un mandato comunitario, existe cuando la adquisición de la empresa familiar corresponda a un ciudadano no residente en España.

Conforme a lo expuesto, hay que precisar que la norma impugnada no posee una finalidad razonable y, en consecuencia, se muestra desprovista de fundamento, por lo que, desde esta perspectiva, puede calificársela de arbitraria, es decir, contraria al principio de igualdad tributaria; ya que la finalidad del mantenimiento de la empresa familiar o de la protección a la familia, es indistintamente aplicable a los residentes y a los no residentes (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 111/1983, de 2 de octubre, FJ 10; y 225/1993, de 8 de julio, FJ.3.b), cuando además se ha reconocido dicha reducción en las transmisiones *mortis causa*.

Sin que sea válido –como se ha señalado anteriormente– el elemento diferenciador adoptado por el legislador, a saber, la no residencia. Esta podría tenerse en cuenta, cuando el Estado de residencia tiene en cuenta la totalidad de las rentas que recibe una persona en un determinado período, ya que aquél el más autorizado para determinar la capacidad económica individual atendiendo a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. Pero esto no se produce en el caso estudiado, una donación, donde la Ley 29/1987 no reconoce para ésta la aplicación de reducciones, ni integra la totalidad de las adquisiciones de una persona. Si la capacidad económica que se toma en consideración en una donación es la misma para residentes y no residentes, al mismo tiempo que no se tienen en cuenta las circunstancias personales, hay que concluir que la medida adoptada infringe principio de igualdad consagrado en el artículo 31 de la CE. Cuando, además, la residencia en España no es necesaria para el ejercicio de una actividad, que puede ser desarrollada a través de un tercero.

Si la medida tributaria establece una diferenciación no razonable, ni adecuada a la finalidad perseguida, ya que la supervivencia de la empresa familiar es predicable, tanto si el beneficiario de la adquisición sea o no residente en nuestro país. Por otra parte, el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto no supera el juicio de constitucionalidad con relación a la discriminación de los no residentes y el análisis de sus consecuencias, de sus consecuencias tributarias en este caso, que no son adecuadas por ser no sólo contradictorias con la propia finalidad de la reducción, y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos diferenciar el tratamiento tributario. Y, además, consecuencias desproporcionadas, al igual que señaló el TC en la sentencia 96/2002, de 25 de abril, para el caso de la discriminación de los residentes en territorio común que se les excluía de los beneficios fiscales que se concede a los no residentes, que consideró una discriminación no justificada[333], ya que frente a la práctica exención para el residente, se establece la plena sujeción para el no residente, que como señala la sentencia del TC 96/2002, colocaría así a estos últimos (no residentes) en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria. Además dicha medida infringe claramente la libertad de establecimiento garantizada constitucionalmente en el artículo 139.2 de la CE, así como de residencia del artículo 138.2 y circulación 139.1, ya que se dificulta el establecimiento de un ciudadano español no residente en España (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3).

Inconstitucionalidad también predicable respecto a la reducción del apartado 7 del artículo 20 de la LISD, ya que la protección del patrimonio es exigible de acuerdo con el artículo 46 de la CE, tanto al residente como al no residente, por lo cual esta discriminación resultaría injustificada y, por tanto, arbitraria.

b) *Acceso del ciudadano no residente a las reducciones autonómicas inter vivos*

Reducciones personales

De igual forma los ciudadanos no residentes no pueden disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos de carácter personal que puede llegar hasta la exención de la adquisición gratuita vía donación a determinados parientes. La negación absoluta a que los ciudadanos no residentes parece injustificada, una desproporción evidente, ya que el objetivo constitucional de protección a la

[332] Art. 39.1 de la CE: Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia.

[333] STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, apartado 9.

familia a que hace referencia el artículo 39 de la CE, debe ser aplicado en cierta forma a los ciudadanos no residentes.

La injusticia se acentúa si hablamos del discapacitado residente que puede acceder a un beneficio autonómico, frente al no residente. Por ejemplo, una donación realizada al patrimonio protegido a favor de minusválidos residentes[334], ¿no se discrimina a los no residentes, injustificadamente? Cuando el objetivo constitucional de protección a la familia es aplicable a los ciudadanos no residentes. Si las reducciones estatales y personales *mortis causa* son aplicables a los ciudadanos no residentes en España, no existe razón para no aplicar las autonómicas, *inter vivos* o *mortis causa.* Ello, además, entraría en contradicción con el derecho constitucional a la libre circulación de las personas, ya que disuade a los residentes establecer su residencia en el extranjero. En definitiva, la protección a la familia no justificaría esta discriminación, que entra claramente en conflicto con el principio de igualdad tributaria. Las consecuencias, además, en muchos casos, son desproporcionadas con el objetivo que tratan de cumplir.

Reducciones objetivas

Asimismo debe reiterarse lo señalado con respecto a la no aplicación de las reducciones autonómicas en el supuesto de la transmisión de la empresa familiar o bienes culturales establecidas por determinadas Comunidades, en este caso por la transmisión *inter vivos*, ya que las finalidades pretendidas la supervivencia de la pequeña y mediana empresa y la protección de los bienes culturales, son aplicables a residentes y no residentes. De ahí que deba estudiarse la cesión del rendimiento del Impuesto a las CCAA también respecto a las trasmisiones *inter vivos*. Además en estos casos, como he señalado anteriormente, la capacidad económica es la misma, no estando justificada una discriminación contraria al artículo 31 de la CE, o que infrinja la libre circulación de las personas o su libertad de establecimiento. Las situaciones son iguales objetivamente comparadas, por lo que establecido un beneficio fiscal para los ciudadanos residentes en una Comunidad en base al cumplimiento de un objetivo constitucional o una política sectorial, social o económica (aplicable a residentes y no residentes), aquél debería ser igualmente aplicable a los ciudadanos residentes en un tercer Estado por la misma causa.

Igualmente, la no aplicación al ciudadano no residente de la reducción por la donación de dinero para la compra de la *vivienda habitual* del donatario, o la donación de la propia vivienda con idéntica cualidad, supone una infracción del acceso del ciudadano no residente a una vivienda y a que hace referencia el artículo 47 de la CE, así como a su libre establecimiento en nuestro país. Finalmente, respecto a la donación de dinero para la adquisición o la creación de una empresa, se priva al ciudadano no residente del ejercicio de la libre empresa en condiciones de igualdad (art. 38 de la CE), así como se infringiría la libertad de establecimiento en nuestro país (art. 139.2 de la CE).

6. CONCORDANCIA DE LA NORMATIVA ESTATAL Y AUTONÓMICA SOBRE EL IMPUESTO CON LAS LIBERTADES COMUNITARIAS

Si el objetivo fundamental de las libertades comunitarias es la consecución de un mercado interior[335], para su cumplimiento era imprescindible la eliminación de las distorsiones fiscales[336] que se producían en la imposición directa, al quedar ésta al margen de las competencias de la Comunidad Europea; en este proceso de supresión inacabado, ha destacado la labor Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) a través de *armonización impropia* de dicha imposición, sobre la base del principio de no discriminación en materia de las libertades comunitarias.

[334] *Castilla y León:* art. 29 del D. Legislativo 1/2006, de 25 de mayo, reducción del 100 por 100 a favor de discapacitados hasta 60.000€. *Baleares*, artículo 28 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre.

[335] García Prats, F.A.: "Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria. Derecho tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 261/2001, pág. 754.

[336] Mata Sierra, M.T.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Valladolid, Lex Nova, 1996, págs. 36 a 44.

En este estado de cosas, la reciente Jurisprudencia del TJCE sobre el Impuesto sobre Sucesiones va a acelerar ese proceso de armonización secundaria sobre esta fiscalidad en relación con la tributación de los ciudadanos no residentes, y que no ha sido asumida todavía por la legislación española, siendo el propósito de este Capítulo el análisis de esta situación.

Los razonamientos utilizados por el TJCE para llevarla a cabo, difieren notablemente de los utilizados por el Tribunal Constitucional que hemos visto (en base, principalmente a los principios tributarios tradicionales, capacidad económica, etc.), haciendo hincapié en la consecución del mercado interior y el respeto a las libertades fundamentales (no de acuerdo a los objetivos de un sistema fiscal nacional). Así el TJCE se preguntará en primer lugar, partiendo que las legislaciones de los Estado miembros en materia de imposición directa deben respetar el derecho comunitario, si hay alguna libertad comunitaria afectada en el caso enjuiciado, para con posterioridad determinar si hay alguna diferencia de trato con una situación interna hipotética y comparable; y finalmente, si ha comprobado que existe una diferencia de trato o discriminación, verificar si ésta se encuentra justificada[337]. Inicialmente, el TJCE pretendía evitar las discriminaciones directas por razón de la nacionalidad, para con posterioridad, ampliarlas a cualquier tipo de restricción de las libertades comunitarias, con independencia de la nacionalidad, tanto con relación a la libre circulación de capitales, asunto *Manninen* [STJCE de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, Rec. p. I-7477)], como a la libertad de establecimiento, caso *Marks & Spencer* [STJCE de 13 de diciembre de 2005 (C-446/03, Rec. p. I-10837)]. Aunque la distinción de discriminación y restricción no está clara[338].

En relación con la legislación española, debemos advertir que la Ley 21/2001[339] ha cedido a las Comunidades Autónomas el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones *producido en su territorio,* aclarando que se considera producido únicamente el rendimiento de los *sujetos pasivos residentes en España*[340]. Por tanto, los ciudadanos *no residentes* quedan sometidos a la normativa estatal de la Ley 29/1987, no disfrutando de ninguna reducción autonómica, que sólo puede referirse a los contribuyentes residentes. Esta diferencia de trato podría constituir una discriminación que infringiría injustificadamente las libertades comunitarias.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como Movimiento de Capital

Esa discriminación hacia los no residentes, que no pueden disfrutar de las reducciones autonómicas, podría fundamentalmente contravenir la libre circulación de capitales. Ya que, aunque no existe una definición de "movimientos de capitales" a que hace referencia el apartado 1 del artículo 56.1 del TCE, ese concepto aparece determinado para el TJCE por el valor indicativo de la nomenclatura anexa a la Directiva 88/361[341], donde las sucesiones que suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, están comprendidas en el ámbito de aplicación de la rúbrica XI de la citada Directiva, "Movimientos de capitales de carácter personal", que comprende en particular las sucesiones, que constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 del TCE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados *en un solo Estado miembro,* asunto *Barbier* [STJCE de 11 de diciembre de 2003 (C-364/01, Rec. p.I-15013, ap), apartado 58[342]]. Al igual que ha señalado recientemente el T.J.C.E. respecto a las donaciones, caso *Persche* [STJCE de 27 de enero de 2009, (C-318/07, Rec. p.I-00000), apartado 24].

La consideración como movimiento de capital no está supeditada a otros elementos transfronterizos, como podrían ser la residencia o no de los herederos en el país que somete a gravamen los bienes que conforman una herencia, en este sentido las sentencias de los casos *Barbier,* antes citada, apartado 75, y *Geurts Vogten* [STJCE de 25 de octubre de 2007 (C-464/05, Rec.p.I-2057), apartado 17], o una donación, caso *Persche* antes citado, apartado 24.

[337] García Prats, F.A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid: Tecnos, 1998, págs. 41 y ss.

[338] Wattell, P-J.; Terra, J.M.: *European Tax Law*, la Haya:Kluwer Law Internacional, 2005, págs. 53 y ss.

[339] Artículo 24 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.

[340] Se entenderá producido en el territorio de una Comunidad, el rendimiento de los sujetos pasivos residentes en España, de acuerdo a los puntos de conexión: que el causante o el donatario tengan su residencia habitual en una Comunidad, de acuerdo con el artículo 20 de la misma Ley para las personas físicas.

[341] Sobre la aplicación del antiguo artículo 67 del T.C.E., Diario Oficial n.° L 178 de 08/07/1988 p. 0005 – 0018.

[342] *Vid*. en el mismo sentido, sentencias TJCE, de 23 de febrero de 2006, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rec.p.I-1957; de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06, Rec.p.I –0000, apartado 24.

Además en lo que se refiere a las sucesiones, la jurisprudencia del TJCE ha confirmado como medidas prohibidas por el artículo 56 del TCE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, las disposiciones nacionales que determinan "el valor de un bien a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en el caso de la adquisición por herencia", o una donación:

- Aquéllas, que puedan *disuadir* a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlos en otros Estados, asunto *Van Hilten-van Heijden* [(STJCE de 23 de febrero de 2006, (C-513/03, Rec.p.I.-1957), apartado 44[343]].
- Y, asimismo, las que pueden provocar la disminución del *valor de la herencia o donación* de un residente en un Estado miembro distinto de aquel en que se encuentren tales bienes y que somete a gravamen dicha herencia, caso *Jäger* [(STJCE de 17 de enero de 2008 (C-256/06, Rec.p.I –0000), apartado 31].

En la escasa, aunque importante jurisprudencia del TJCE, éste ha señalado dos clases de supuestos que pueden dar lugar a una restricción de capitales, siempre que exista el elemento *transfronterizo (*que los elementos constitutivos que conforman la herencia o donación no estén situados en el mismo Estado), cuando una medida puede disuadir la compra de bienes situados en otro Estado o, en segundo lugar, produzca una disminución de su valor[344] (por la mayor carga fiscal a que es sometida), con independencia si es sometida a tributación por en el Estado de residencia del causante (donante) sobre bienes situados en el extranjero (sentencia *Jäger*, antes citada, apartado 34) o por el Estado donde están situados y respecto a un causante (o donante) no residente (*Barbier*, apartado 58). Estos supuestos son:

a) Cuando *el valor de un bien a efectos de fijación de la cuota tributaria exigible* en caso de adquisición por herencia o donación, varía en función de la *residencia del causante* (o donante). De manera que si el valor de un bien y con ello la carga tributaria que soporta aquélla es distinta, dependiendo la residencia del causante, ello constituye una restricción de capitales, al poder disuadir a éste de hacer inversiones en un tercer Estado distinto del de residencia, asunto *Barbier*, apartado 57, o provocar una disminución del valor de la herencia por su mayor carga fiscal. En esta sentencia, el valor de un bien variaba en función de la residencia del causante, ya que se tenía en cuenta una obligación sobre el citado bien si el causante era residente en dicho Estado, mientras que no era tenida en cuenta si lo fuera en otro Estado miembro, con lo que era diferente la carga tributaria que soportaba en función de dicha residencia y con ello el valor de la herencia. *Vid*. asimismo los asuntos *Eckelkamp* y otros [(STJCE de 11 de septiembre de 2008, (C-11/07, Rec.p. I-0000)] y *Arens-Sikken* [(STJCE de 11 de septiembre de 2008 (C-47/07, Rec.p.I-0000), apartado 37].

b) Cuando el valor de los elementos patrimoniales que conforman la herencia, varía según *el país donde estuvieran situados*. Así en el asunto *Jäger*, donde la legislación alemana no otorgaba beneficios fiscales a efectos de valoración a los bienes sitos en Francia[345], pero sí a los allí situados; esta diferencia para el Tribunal constituye una *restricción* de capitales, al provocar una disminución del valor de la herencia al ser sometida a una mayor carga tributaria que en el supuesto de que los bienes estuvieran situados exclusivamente en Alemania, apartado 32 de la sentencia recaída en dicho asunto.

No obstante, una restricción del tipo de las señaladas puede estar justificada en virtud de las disposiciones del propio Tratado, cuando el artículo 58 del TCE, aparado 1, letra a), admite el derecho de los Estados miembros a distinguir en las disposiciones fiscales entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido el capital. Sin embargo, esa disposición como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto para el TJCE, *Eckelkamp,* apartado 56, ya

[343] *Vid*. Asimismo, SSTJCE de 14 de noviembre de 1995, *Svenson y Gustavsson*, C-484/03, Rec.pI.3955, apartado 10; *Tummer y Mayer*, C-222/97, Rec.p-I-1661, apartado 26; de 14 de octubre de 1999, *Sandoz,* C-439/97, Rec.p.I-7041, apartado 19.

[344] Herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que están situados los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria los citados bienes.

[345] Los bienes agrícolas y forestales en Alemania se valoraba en el 10 por 100 del valor venal y los sitos en el extranjero por su valor venal. Además de un mínimo exento de 500.000 DEM por el valor de dichos bines, junto con una reducción personal de 400.000 DEM. Finalmente sobre el valor restante de dichos bienes se tendrá en cuenta sólo el 60 por 100 después de de deducir la exoneración fiscal.

que dicha excepción está limitada, a su vez, por el apartado 3 del mismo artículo, en el sentido de que las medidas nacionales "no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria, ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales", tal como ha reflejado el citado Tribunal en el caso *Jäger*, apartado 41, confirmando lo manifestado en *Verjooijen* [STJCE *de* 6 de junio de 2000 (C-35/98), Rec.p.I-1071), apartado 44], y *Manninen*, apartado 28.

Por tanto, el TJCE distingue entre los tratos desiguales permitidos en virtud del apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 del mismo artículo 58 del TCE. De manera que las medidas nacionales que determinan el valor de un bien en función de su situación o de la residencia del causante, para ser consideradas como compatibles con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a:

- Situaciones que no sean objetivamente comparables.
- O, resulten justificadas por imperiosas razones de interés general, como señalan las sentencias de los asuntos antes citados, *Verjooijen,* apartado 43*, Manninen,* apartado 29, y *Jäger,* apartado 43.

En este sentido, en una primera etapa el T.J.C.E. establecía la posible restricción de la libre circulación de capitales desde el punto de vista del causante, haciendo abstracción de la figura del heredero; a raíz del asunto *Jäger,* apartado 44*,* procede a estudiar si las situaciones de los herederos en los casos estudiados son objetivamente comparables, aunque siempre respecto a la figura del causante. Así el Tribunal en la sentencia del caso *Eckelkamp y otros,* apartados 61 y 62 (en el mismo sentido, *Arens-Sikken,* sobre deducibilidad de las deudas por exceso de adjudicación*),* donde la cuantía de cuota tributaria a pagar, derivada del valor de un bien inmueble en Bélgica, dependía de la residencia del causante, procedió a comparar la situación de los herederos del "causante residente" y los del "causante no residente", para concluir que eran objetivamente comparables, ya que ambos eran sujetos pasivos a los efectos de percepción del impuesto por obligación personal o real. Para dicho Tribunal, apartado 63 de la misma sentencia, una normativa nacional que pone en el mismo plano a los herederos de la persona residente y no residente, el tratar a esas dos categorías de herederos de manera diferente, dicha medida genera una discriminación con relación a la fijación del valor de un bien y, por tanto una restricción de capitales (en este caso por la no deducibilidad de las cargas que recaen sobre dicho bien por el hecho de que el causante sea un no residente). Y ello, con independencia de que el Estado de residencia del causante, donde la sucesión se abre, conceda un crédito fiscal para compensar esa no deducibilidad; ya que en materia del Impuesto sobre Sucesiones, no puede privarse a un nacional de invocar las disposiciones del Tratado por sacar provecho de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquél en el que reside, apartado 71 de la sentencia del caso *Barbier*, antes citada. Además no puede ser causa de justificación, la existencia de una ventaja concedida unilateralmente por otro Estado, para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, y en particular, las disposiciones sobre libre circulación de capitales, caso *Amurta*, [STJCE de 8 de noviembre de 2007(C-379-05, Rec.p.I-9569), apartado 78].

En el derecho fiscal español, respecto a la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento, son tres los problemas que se plantean. Primero, la privación a los ciudadanos no residentes de los beneficios fiscales autonómicos; segundo, la no aplicación a los ciudadanos no residentes de las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley del Impuesto, por la adquisición de la empresa familiar o de bienes culturales; y, en tercer lugar, el distinto valor de una herencia atendiendo a la residencia del causante o donde estén situados sus bienes.

En relación con la primera cuestión, vamos a distinguir la tributación de una sucesión en función de la residencia del causante, en una Comunidad, en territorio nacional o en un tercer Estado, diferenciando las reducciones personales y objetivas en ambos supuestos.

a) *Exclusión a los herederos del causante no residente en una Comunidad del disfrute de las reduc ciones autonómicas*

Cuando el causante sea un "no residente" en España con bienes situados en nuestro país, sea el heredero residente en España u otro Estado, serán aplicables las reducciones estatales de acuerdo con el artículo 20.4 de la LISD, tanto personales como objetivas. Desde el punto de vista

constitucional, no existiría discriminación, ya que los herederos (residentes en España o no residentes) tendrán derecho a las mismas reducciones, las previstas en la normativa estatal. Salvo la problemática de las reducciones autonómicas no aplicables a los ciudadanos no residentes, cuyas magnitudes son superiores a las estatales, (aunque el causante fuera residente en una Comunidad).

En cuanto a las reducciones personales, desde el punto de vista comunitario, podría apuntarse que el artículo 20.4 establecería un reparto del poder tributario entre los Estados en base al punto de conexión, en este caso, la residencia del causante. Sin embargo la Ley 29/1987 no establece el reparto de dicho poder en base a este punto de conexión, sino en función de la residencia del heredero y la situación de los bienes. Además, debería añadirse desde ese mismo prisma que los herederos del causante no residente son tratados de manera diferente a los del fallecido residente en una Comunidad. Sin embargo y a pesar de esta diferencia de trato, de acuerdo con la jurisprudencia indicada, *no existirá restricción de capitales*, ya que el valor de los bienes que integran la herencia no varía por la residencia del causante[346], (aunque la medida puede disuadirle de hacer inversiones en España), como exige el TJCE, asunto *Val Hileten-van der Heijen*, apartado 46. Ya que si bien, el artículo 20.4 de la LIS.D establece que cuando el causante es un no residente en España, sus herederos no pueden acceder a las reducciones autonómicas sino que deben conformarse con las estatales, mientras que los herederos de un causante residente en una Comunidad[347] pueden disfrutar de las reducciones autonómicas, estando ambas categorías de contribuyentes en una situación objetivamente comparable; sin embargo, no varía el valor de los bienes que integran el caudal hereditario en función de la residencia del causante. Aunque no cabe duda que la aplicación de una reducción, que fácilmente puede llegar a la exención, también influya decisivamente en el valor de una herencia. No obstante, el Tribunal no se ha planteado el derecho de los "herederos no residentes" a disfrutar de los beneficios fiscales (mínimos exentos) en este Impuesto, así en el apartado 55 del asunto *Jäger*, no entra a valorar una posible exoneración personal en Alemania de un residente en Francia, por lo que no cabría hablar de una restricción por esta razón.

Sin embargo, existiría una *restricción de capitales* por el segundo motivo, ya que la medida puede disuadir al causante no residente de hacer inversiones en España, debido a que éstas no darán derecho a reducción, incluso en el caso que el causahabiente resida en España. En definitiva, el causante no residente no disfrutará, en ningún caso, de las reducciones autonómicas, con independencia de la residencia de los herederos, aunque sus bienes estén situados en nuestro país, por lo que puede verse disuadido de hacer inversiones en España.

Por otra parte, se ha de señalar que la jurisprudencia del TJCE sobre la tributación de las adquisiciones gratuitas (que basa la posible infracción de las libertades comunitarias de circulación de capitales y de establecimiento desde el punto de vista del causante), con relación al trato al beneficiario no residente, difiere de la jurisprudencia reciente del TJCE en materia de reducciones por la situación personal o familiar del sujeto pasivo en la imposición directa.

Así dicho Tribunal ha señalado, que si bien la residencia constituye un factor de conexión en el que se basan los sistemas fiscales para el reparto de la potestad tributaria, como en el caso *Gerritse* [STJCE, de 12 de junio de 2003, (C-234/01, Rec. p. I-5933), apartado 45], antes citada; y las situaciones de los ciudadanos residentes y no residentes en un Estado miembro no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación personal o familiar. De manera que el Estado de residencia, al gravar la renta mundial del sujeto, puede tener en cuenta la situación económica real y aplicar las deducciones correspondientes, de forma que no constituiría en general una discriminación a los ciudadanos no residentes. Sin embargo, la no aplicación aun no residente de una ventaja fiscal, esta diferencia de trato podría considerarse como una discriminación entre esos dos grupos de contribuyentes, contraria al Tratado, si no existe una situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato. *Vid*. el caso *Talotta* [(STJCE de 22 de marzo de 2007, (C-383/05, Rec. p. I-2555)].

En ese sentido, si en un primer momento en relación con la imposición directa, el ciudadano no residente al ser gravado exclusivamente por las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, se admitía que no tenía derecho a ninguna deducción personal o directamente vinculada a la capaci-

[346] El valor de las inversiones en España no varía por la residencia del causante.

[347] Residente durante más de 5 años.

dad económica, ya que éstas habrán de ser tenidas en cuenta por el Estado de residencia; sin embargo, el T.J.C.E. a raíz del caso *Schumacker* [(STJCE 14 de febrero de 1995, C-279/93, Rec. p. I-225)], antes comentada, donde un ciudadano no residente obtenía la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente y ninguno de los Estados contemplaba la situación tributaria del sujeto a efectos de gravarle por su capacidad económica, el Tribunal consideró que debía debe dársele el mismo trato que a los residentes[348], es decir, a las deducciones correspondientes. Y, además, aunque no se llegue a esa mayoría, asunto *Florian W. Wallentin* [(STJCE de 1 de julio de 2004, (C-169/03, Rec. p. I-6443)], si la consecuencia es que, de otro modo, el contribuyente pierde el derecho a las mismas en el Estado de residencia[349].

De manera que cuando el "causante no residente" tenga *la mayoría de los bienes situados en España*[350], la situación de sus herederos, residentes y no residentes en España, serían objetivamente comparables; y de hecho tienen derecho a las mismas reducciones, las estatales, previstas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, por lo que no puede hablarse de discriminación, con independencia de si los herederos son llamados a la herencia por obligación personal o real. Sin embargo, cabe la duda de si los herederos (residentes y no residentes) deberían tener derecho a las reducciones autonómicas, aunque el causante sea un no residente o residente en territorio común.

La respuesta debe ser afirmativa, en primer lugar, porque la Ley 21/2001 ha efectuado el reparto interno del rendimiento interno del Impuesto, en función de la residencia del causante, pero este reparto no puede infringir la *primacía* del derecho Comunitario. En este sentido, la Ley del Impuesto ha establecido el reparto de la potestad tributaria del Estado español desechando como punto de conexión la residencia del causante. En base a lo cual, cuando la situación de los herederos del causante residente en una Comunidad y la de los del causante que no cumpla tal condición sean equivalentes (en el caso de que la totalidad o la mayoría de sus bienes estén en una Comunidad), no debería existir una discriminación entre ambos grupos de personas.

Idéntica conclusión ha de llegarse respecto a los herederos no residentes –del causante no residente–, que deberán disfrutar de los mínimos exentos autonómicos, para evitar una trato diferente respecto a los residentes en España en aquellos casos en que se encuentren en una misma situación. De forma, que con independencia de la residencia del causante, los herederos no residentes deberán ser objeto de igual tratamiento respecto de aquellos que disfrutan de determinados beneficios, siempre que se encuentran en la misma situación; en este sentido los asuntos *Eckelkamp y otros*, apartado 63, y *Arens-Sikken*, apartado 57.

En base a lo señalado, una futura reforma debería reconocérseles en el futuro el derecho a disfrutar de las reducciones autonómicas al igual que en derecho foral[351] (aunque sean llamados a la herencia de distinta forma, por obligación personal o real)[352], cuando se encuentren en la misma situación que los residentes, en concordancia con la jurisprudencia comunitaria sobre la imposición directa. Es decir, que la mayoría de los bienes estén sitos en una misma Comunidad. E igualmente, si el Estado de residencia no se las reconoce, asunto *Florian W. Wallentin,* antes citado.

Así mismo, debía reconocérseles esta prerrogativa a los herederos residentes que no pueden acceder a las reducciones autonómicas cuando el causante es un no residente, y se encuentran en la misma situación objetiva de los herederos residentes de un causante residente en una Comunidad Autónoma.

[348] García Prats, F.A.: "*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 94, págs. 227 y ss.

[349] Para el Tribunal, las deducciones personales, en particular aquéllas que eximan un mínimo vital, o exención en bloque, deben aplicarse igualmente a los ciudadanos no residentes que obtengan la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente, aunque llegue a ese porcentaje, si la consecuencia es que, de otro modo, el contribuyente pierde el derecho a las mismas; lo que obliga, que deberá tenerse en cuenta el total de la renta obtenida por el sujeto no residente, para evitar que éste sean sometido a una tributación más onerosa que los residentes. De manera que el estado de la fuente debe reconocer las deducciones, cuando el Estado de residencia no puede hacerlo (como por ejemplo, porque no se percibe renta suficiente para absorberlas), ya que es incompatible con el Tratado que ninguno de los dos tenga en cuenta las circunstancias personales. Lo que nos lleva a preguntarnos por la diferencia entre las deducciones ligadas al ingreso y las deducciones personales.

[350] Si estuvieran todos los bienes en España no habría posibilidad de restricción de capitales.

[351] Cuando todos los bienes de un causante no residente están en territorio vasco o navarro.

[352] No obstante, cuando el sujeto pasivo es residente en España se le grava por la herencia mundial y al no residente por los bienes en España.

Por otra parte, al haberse reconocido ese derecho en las Comunidades forales, y dado el reconocimiento por el TJCE de la autonomía tributaria de los entes subcentrales, asunto Azores, *Comisión/Portugal* [STJCE de 6 de septiembre de 2006, (C-88/03, Rec. p. I-7115)] y *UGT-Rioja y otros*, sobre las Ayudas Fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad vasca- [STJCE de 11 de septiembre 2008 (Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 Rec. p. I-0000)], debería llegarse a idéntica conclusión.

En este sentido, cuando la mayoría de bienes en España no se encuentran situados en una misma Comunidad, no existe ligazón ninguna para aplicar la normativa autonómica en ese caso, cuando además el causante no es residente en una Comunidad.

Finalmente, cuando el causante no residente tenga la *mayoría de los bienes en el extranjero*, los herederos no residentes y residentes de un causante no residente en una Comunidad, no se encontrarían en la misma situación, si no que depende de cómo son llamados a contribuir. Ya que los herederos serán gravados en el país donde residan por la totalidad de la herencia (al igual que los residentes en España) o donde residiera el causante, pero estos contribuyentes –no residentes en nuestro país–, solamente tributarán por los bienes aquí situados, que serán una minoría, por lo que la situación no será comparable con los ciudadanos residentes, salvo que no se les reconozcan las reducciones en el país de su residencia o en el Estado de la residencia del causante donde se abre la sucesión.

b) *Privación a los sujetos pasivos no residentes de los beneficios fiscales autonómicos cuando el causante resida en una Comunidad Autónoma*

De acuerdo con el citado artículo 20.4 de la Ley 29/1987, cuando los herederos sean no residentes, serán aplicables las reducciones estatales, no pudiendo los beneficiarios disfrutar de ninguna reducción autonómica, aunque el causante sea residente en una Comunidad. De manera que el ciudadano no residente, no tendrá derecho a las reducciones personales y objetivas. Esta exclusión a estos herederos del causante residente de los beneficios fiscales autonómicos por el único criterio de la residencia del sujeto pasivo, podría contravenir la normativa comunitaria sobre circulación de capitales. Deberíamos preguntarnos, por tanto, si en el caso del heredero no residente en España que no puede disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos cuando el causante hubiera residido en una Comunidad, se infringe la normativa comunitaria, ya que si el causante no tuviera la condición de residente en una Comunidad –aunque fuera residente en España– o hubiera residido en el extranjero, el ciudadano residente tendría derecho a las reducciones estatales como he señalado al igual que el no residente, sin que haya diferencia de trato en este sentido.

Sin embargo en este caso tampoco, en principio, *existiría restricción de capitales*. En primer lugar, porque si todos los bienes están situados en España, no existiría tal restricción porque faltaría el elemento transfronterizo, que no todos los bienes estén situados en el mismo país (donde reside el causante), como ha señalado el TJCE en los casos *Hilten-van der Heijen*, apartado 44, y *Jäger*, apartado 31. En segundo lugar, para que haya restricción de capitales debe haber una disminución del valor de un bien que conforma una herencia de un residente de un Estado miembro (que somete a gravamen unos bienes) distinto de aquél en que se encuentran situados dichos bienes (asunto *Eckelkamp y otros,* apartado 43). Situación que no ocurre en este caso, ya que si los bienes están situados en el país donde es residente el causante (España), el mismo que los somete a gravamen, no puede haber tal restricción de capitales por el hecho de privar al no residente de los beneficios fiscales autonómicos. Para que haya tal restricción de capitales debería gravarse un bien en el extranjero de un causante residente en España, y adquirido en este caso por un heredero no residente, pero esta adquisición no está sujeta en España, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley del Impuesto, por lo que no puede haber tal restricción de ninguna forma[353]. Ni tampoco se disuade la compra de bienes en el extranjero por el causante, ya que éstos van a generar el derecho a reducción si el sujeto pasivo es residente en España (no sujetos en caso contrario), aunque podría alegarse que existe una diferencia de trato entre contribuyentes (herederos residentes y no residentes) como he señalado.

Finalmente, cuando el causante, residente en España, no tiene la condición de residente en una Comunidad Autónoma, sus herederos no podrán disfrutar de las reducciones autonómicas, con independencia de si son sometidos a tributación por obligación personal o real, pero tampoco existiría restricción de capitales por los motivos anteriormente señalados.

[353] Ni se disuade a un no residente de comprar bienes en nuestro país.

c) *Disfrute de las reducciones autonómicas objetivas y mortis causa*

El ciudadano no residente tiene derecho al disfrute de las reducciones estatales previstas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987 (seguro de vida, empresa familiar, vivienda del causante, patrimonio cultural), pero no puede acceder a ninguna reducción autonómica objetiva, lo que podría entrar en conflicto con las libertades comunitarias.

En primer lugar, respecto a la reducción por la adquisición de la empresa familiar, se ha de señalar que el causante, al igual que en la normativa estatal no puede cumplir los porcentajes necesarios de rendimientos sometidos al Impuesto sobre la Renta en España para poder aplicar el beneficio fiscal, como se señala posteriormente. Además, algunas Comunidades exigen para la aplicación del beneficio fiscal que la empresa, negocio o entidad estén situados en su Comunidad[354]. Dicha medida supone una infracción de la libertad de establecimiento, ya que se disuade al causante (y con ello al heredero) de establecerse en un tercer Estado.

La libertad de establecimiento que el artículo 43 T.C.E. reconoce a los nacionales comunitarios, se basa en el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones que las fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, con el fin de asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, asunto *Centros* [STJCE de 9 de marzo de 1999 C-212/97, Rec. p. I-1459), apartado 25]. Pero además, el contenido de la libertad de establecimiento se opone a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su normativa, ello constituye una restricción de salida prohibida por el Tratado, en este sentido asunto *ICI* [STJCE 16 de julio de 1998(C-264/96, Rec. p. I-4695), apartado 21].

Además, el heredero no residente se ve privado del acceso a la reducción de la empresa familiar, con la negación del trato concedido al ciudadano residente en España y la infracción comunitaria de la libertad de establecimiento; cuando el objetivo comunitario pretendido, la supervivencia de la empresa familiar, es aplicable con independencia de la residencia del beneficiario.

Igualmente, cuando se limita los beneficios fiscales a los bienes situados en España o en una Comunidad*, sea un bien integrante del patrimonio cultural*[355]*, una finca de dedicación forestal*[356]*, o una explotación agraria*[357]*, una empresa individual o entidad,* dichas medidas suponen claramente una infracción de la libre circulación de capitales, ya que se discrimina a los bienes situados fuera del territorio nacional (asunto *Jäger*, apartado 31), cuando no de la libertad de establecimiento, al disuadir al causante de su establecimiento en un tercer Estado.

d) *La inaplicación a los ciudadanos no residentes de las reducciones establecidas en los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987 y en la normativa autonómica por actos inter vivos*

Si el beneficiario de una donación es un no residente en España, de conformidad con el artículo 20.4 de la LISD, éste no puede acceder a las reducciones por la transmisión de la empresa familiar o de bienes culturales, previstas en el citado artículo 20 de la Ley 29/1987, apartados 6 y 7, y en la normativa autonómica. En este caso no existiría una restricción de capitales, ni afectará a la libertad de establecimiento del donante, en principio, ya que de acuerdo con la jurisprudencia derivado de la sentencia del asunto *Barbier*, antes citada, el valor de los bienes no depende de la residencia del donante o de donde estén situados, ya que las reducciones no se aplican por dicha circunstancia sino por la residencia del beneficiario en territorio nacional o en una Comunidad. Ni por idéntico motivo, se disuade la compra de bienes en España de un donante no residente o en un tercer Estado del que resida en España. Aunque también podría señalarse que se podría disuadir al donante no residente, ya que su inversión no dará derecho a practicar el beneficio fiscal cuando el donatario sea un no residente en España.

[354] Asturias: art. 4 de la Ley 6/2008; Murcia: art. 2 de la Ley 15/2002, de 23 de diciembre; y La Rioja: art. 5 de la Ley 5/2008, de 23 de diciembre. Castilla y León, art. 22 D.L. 1/2006, de 25 de mayo.

[355] Baleares: art. 9 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre; Castilla y León: art. 17 del Decreto legislativo 1/2006, de 25 de mayo; Cataluña: art.2 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre.

[356] Cataluña: art.2 de la ley 21/2001, de 28 de diciembre y art. 10 de la Ley 17/2007, de 21 de diciembre (Patrimonio natural). Baleares: terreno rústico o de interés agrario, art. 12 y 13 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre.

[357] Galicia: art. 6 de la Ley 9/2008, de 28 de julio.

Sin embargo, existen cuatro casos de posible infracción clara de la legislación comunitaria en la *normativa estatal,* que también se ha trasladado a la *autonómica*. Primeramente, porque si el donante (al igual que el causante) es residente en España, podrá acceder su donación (o herencia) a la reducción por la transmisión de la empresa familiar individual al obtener rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta, circunstancia que no cabe para el no residente, de acuerdo con el citado artículo 20 en relación con la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP)[358]; ya que ésta exige al empresario que los rendimientos sean su principal fuente de renta, que será aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualidad que sólo puede cumplir el donante (causante) residente en España; lo cual infringe su libertad de establecimiento al no asegurar esta normativa el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida al ciudadano no residente que ejerce su actividad en nuestro país, asunto *Geurts Vogten*, apartado 15. *Vid*. asimismo el caso *Baars* [STJCE de 13 de abril de 2000 (C-251/98, Rec.p. I-2787), apartados 28 y 29].

En segundo lugar, existirá restricción de capitales, cuando de conformidad con el artículo 20.7 de la Ley 20/1987, al igual que en las transmisiones *mortis causa*, se restringe la reducción por la transmisión de bienes culturales a los *situados en España*, derivada de la remisión que hace dicha Ley, sobre los bienes susceptibles de aplicar el beneficio fiscal, a la Ley sobre el Patrimonio Histórico Español[359]; de forma que la carga tributaria que soportan los bienes situados en nuestro país es menor que los situados en el extranjero (diferencia de trato que ha sido asumida también la normativa autonómica), de manera que se disuade la compra de bienes en el exterior. En este sentido, el TJCE en el asunto *Jäger*, apartados 31 y 32, ha señalado claramente la existencia de una restricción de capitales por sujetar los bienes situados en otro Estado miembro, a un impuesto superior al que se devengaría si los bienes estuvieran situados exclusivamente en el territorio del Estado que les somete a gravamen, así como las medidas que disuadan a los residentes de comprar bienes en otros Estados.

En tercer lugar, respecto a la transmisión de participaciones en entidades del donante (al igual que el causante), el artículo 4.8.dos.c) de la LIP. exige para la aplicación de esa reducción, que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, se entiende, sometidos al Impuesto sobre la Renta en España; por lo que el donante (causante) no residente tampoco en este caso, puede cumplir las condiciones para que sus herederos puedan aplicar la reducción fiscal en su adquisición, a diferencia del residente en España, con lo que se obstaculiza su acogida en nuestro país de nuevo. Además, esta sujeción al Impuesto sobre la Renta en España del causante o donante residente, determina que las entidades con sede en España puedan con mayor facilidad cumplir los requisitos para poder generar el beneficio fiscal, lo que constituiría una discriminación indirecta frente a las sociedades no establecidas, basada en el lugar donde ejercen su actividad. *Vid.* en este sentido el caso *Geurts Vogten,* apartado 21. Cuando las normas de igualdad de trato prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, además también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado, de acuerdo con el contenido de la sentencia del caso *Commerzbank* [STJCE de 13 de julio de 1993 (C-330/91, Rec. p. I-4017), apartado 14].

Y, en cuarto lugar, en el supuesto de las adquisiciones *inter vivos* de la empresa familiar, el donatario debe mantener las condiciones de la exención durante un plazo de 10 años, es decir, que tenga su residencia en nuestro país por dicho plazo para estar sus rendimientos sometidos al Impuesto sobre la Renta, lo que infringiría la libertad de establecimiento comunitaria, al formalizarse un "impuesto de salida", así como la *libre circulación* de los ciudadanos de la Unión.

e) *Reducciones autonómicas personales e inter vivos*

Además, como hemos señalado anteriormente, si en una primera etapa a partir del asunto *Barbier*, el TJCE hacía abstracción de la figura del heredero, de acuerdo con la citada jurispruden-

[358] Ley 19/1991, de 6 de junio (LIP) exige que sea la principal fuente de renta del empresario. A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el art. 3.1, párrafo segundo del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

[359] Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

cia reciente, asuntos antes citados, *Jäger*, apartado 44, *Eckelkamp y otros*, apartado 46, y *Arens-Sikken*, apartado 57, el Tribunal es más explícito y procede a comparar la situación de los herederos de los causantes residentes con los herederos de los causantes no residentes. Entonces, ¿por qué no comparar su situación en el supuesto de donaciones, según que los sujetos pasivos (los donatarios) sean o no residentes?, ¿no existirá aquí otra restricción de capital o de la libertad de establecimiento?.

En este hecho imponible, no se tiene en cuenta la residencia donante, sino que la situación a comparar es la de los dos grupos de ciudadanos, según que sean o no residentes en España. En el caso de una donación de un inmueble (bien cultural) en España a favor de un no residente, no puede alegarse que únicamente el Estado miembro de residencia del donatario puede tener en cuenta, a la hora del cálculo del Impuesto de donaciones, la totalidad de los elementos que integran una donación, integrados por activos y pasivos, bienes muebles e inmuebles, a que hace referencia el apartado 47 del caso *Eckelkamp y otros,* para determinar la auténtica capacidad económica, ya que ésta es igual para residentes y no residentes. Ni tampoco se tienen en cuenta para dicha determinación las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo en la normativa estatal, por lo que cabría señalar que los contribuyentes residentes y no residentes se encuentran en la misma situación objetiva.

No obstante, para que haya *restricción a la libre circulación de capitales* es necesario que el valor del bien varíe en función de donde esté situado o por la residencia del donante (circunstancias que no se tienen en cuenta por esta medida fiscal), así como en el supuesto de que se *disuada* la inversión de un no residente en nuestro país. Si las consideraciones fiscales que pueden ser tenidas en cuenta por el futuro donante se encuentran las derivadas del distinto trato otorgado por la legislación española en el caso de la adquisición de un bien para ser transmitido con posterioridad a un donatario no residente, de manera que se disuada una inversión, se produciría tal *restricción de capitales*. Existe de hecho una diferencia de trato entre los ciudadanos residentes y no residentes, pero para que haya restricción de capitales o de establecimiento debe esta diferencia disuadir la inversión o el establecimiento en España de un donante no residente y se considere infringido los citados artículos 56 y 43 del TCE.

No obstante, si al donatario no residente se le grava por obligación real, sin que tenga derecho a las reducciones autonómicas, dicho trato podría considerarse como discriminatorio, cuando ambas tipos de ciudadanos se encuentran en una misma situación objetivamente considerada. La medida discrimina injustificadamente a los minusválidos no residentes, y se disuade a los ciudadanos residentes su establecimiento en otro Estado, ya que perderían el derecho a la reducción autonómica, con lo que quedarían afectadas las libertades de circulación y establecimiento comunitarias.

f) *Reducciones objetivas e inter vivos*

Además de lo señalado respecto a reducción estatal por la transmisión de la empresa familiar, aplicable igualmente a la normativa autonómica. Se ha de señalar igualmente, que algunas Comunidades condicionan la aplicación de la reducción por la donación de dinero para la adquisición de la vivienda habitual (o de la propia vivienda) a que ésta se encuentre en el territorio de una Comunidad[360], al igual que respecto a las explotaciones agrarias[361], o del Patrimonio artístico[362], o para la constitución de una empresa individual o negocio profesional situado en una Comunidad o para la adquisición de participaciones sociales de una entidad que tenga su domicilio social en una Comunidad[363].

Estas medidas infringen la libre circulación de capitales, en el supuesto en que no se vea contravenida la libertad de establecimiento, al limitarse el beneficio fiscal a los bienes situados en el territorio nacional o en el de la propia Comunidad. Ya he señalado que estos condicionamientos suponen una restricción a los movimientos de capitales (al discriminar los bienes situados en el extranjero), ya que pueden disuadir al ciudadano residente en España de adquirir bienes en otro Estados. *Vid.* en este sentido, asuntos *Eckelkamp y otros,* apartado 43*, Hilten-van der Heijen*, apartado 44, y

[360] Andalucía: art. 2 de la Ley 1/2008, de 27 de noviembre; Asturias: art. 7 de la Ley 6/2008; Baleares: art. 27 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre; Extremadura: art. 15.ter del D. Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre; Galicia: art. 16 de la Ley 9/2008, de 28 de julio; Murcia: art. 2 de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre; La Rioja: art. 12 de la Ley 5/2008, de 23 de diciembre.

[361] Galicia: art 14 de la Ley 9/2008, de 28 de julio; La Rioja art. 11 y 13 de la Ley 5/2008.

[362] Baleares: arts. 25 y 26 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre.

[363] Murcia: art.2.cuatro de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre.

Jäger, apartado 30. Así como la libertad de establecimiento, asunto *Heinrich Bauer Verlag* [STJCE de 2 de octubre de 2008 C-360/06, Rec. p. I-4017)], donde la normativa alemana en el marco de la valoración de las participaciones de sociedades de capital no cotizadas a efectos de liquidar el impuesto sobre el patrimonio, las participaciones de éstas en sociedades personalistas extranjeras se evalúan según el valor de mercado, mientras que en el caso de sociedades personalistas nacionales la valoración se basa únicamente en el valor patrimonial[364].

Por otra parte, desde la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea, el 1 de enero de 1993, se produce una desvinculación entre las libertades y el desarrollo de actividades económicas[365]; de manera que la noción de ciudadanía comunitaria y su consiguiente protección (arts. 17-22 TCE) han tenido una influencia importante en la jurisprudencia del TJCE, cuando no se ejerce una libertad fundamental, como por ejemplo un traslado que no obedezca a la realización de una actividad económica, asunto *Schwarz y Gootjes-Schwarz* [(STJCE, de 11 de septiembre de 2007(C-76/05, Rec. p. I-6849)].

Por tanto además, al condicionarse un beneficio fiscal a que el dinero donado esté dirigido a la compra de la vivienda habitual en España, o a la constitución de una empresa en nuestro país, o a la compra de una explotación agrícola o forestal en territorio nacional, se infringirá la *libre circulación de las personas,* como quedó reflejado en el asunto *Portugal/Comisión* [STJCE. de 26 de octubre de 2006 (C-345/05, Rec. p. I-0000), apartado 25[366]], *o su libre establecimiento,* asuntos *Geurts Vogten*[367], apartado 27, y *Laboratoires Fournier* [STJCE de 10 de marzo de 2005 (C-39/04, Rec. p. I-2057), apartado 23], al disuadir de su establecimiento en un tercer Estado, como ahora estudiaremos detenidamente. Cuando el TJCE ha señalado explícitamente en el asunto *Barbier*, apartado 75, que "los efectos de una normativa fiscal en materia de sucesiones están asimismo entre las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede válidamente tener en cuenta a la hora de decidir ejercer o no la libertad de circulación establecida por el Tratado".

Además es necesario exponer la normativa autonómica y su compatibilidad con la libertad comunitaria de establecimiento, antes comparada con nuestro texto Constitucional.

a) *Requisito del ejercicio de una actividad económica en la propia Comunidad y su mantenimiento en la misma durante un plazo después de la transmisión*

Aquellas Comunidades que condicionan la aplicación de la reducción a que la empresa individual ejerza la actividad en su territorio (así como a las empresas, negocios o entidades allí situados[368], infringen la *libertad de establecimiento* del causante, ya que las consideraciones fiscales pueden ser tenidas en cuenta por éste a la hora de su ejercicio en otro Estado miembro. De manera que se infringiría el artículo 43 del TCE, al disuadir al causante de su establecimiento en otro Estado, una restricción de salida por tanto prohibida por el derecho comunitario. Medida, además, no justificada con el objetivo pretendido, ya que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa, se puede realizar ejerciendo la actividad en una Comunidad u otro Estado miembro, como señaló el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 27. Igual consideración hay que realizar respecto a las Comunidades[369]

[364] *Vid*. Comentario a la sentencia Asunto: C-360/06. Bauer, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 83/2008, págs. 141-145.

[365] García Prats, F.A.: "*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*,…, cit, págs. 222 y 223.

[366] Sentencia de 26 de octubre de 2006 (C-345/05), respecto de la obligación de la adquisición de un inmueble en Portugal para tener derecho a la exención por reinversión en vivienda.

[367] En la que en una sucesión donde la Región flamenca supeditaba la aplicación de la exención del Impuesto sobre Sucesiones, prevista para las empresas familiares, el empleo de un determinado número de trabajadores en dicha región, de una manera que existe un trato diferente según se emplee a los trabajadores en ese Estado o en otro Estado miembro. El Tribunal señala en dicha sentencia la prohibición de la discriminación directa o indirecta, por lo que el supuesto analizado al realizar una distinción según que la empresa esté (que puede cumplir más fácilmente el requisito) o no establecida. Señala que constituye una discriminación indirecta del derecho de establecimiento del causante. Sin que sirva como argumento de justificación el objetivo de supervivencia de la pequeña y mediana empresa, ya que dicho objetivo puede ser conseguido con la contratación en otro Estado miembro.

[368] Asturias: empresa individual, negocio profesional o entidades situados en Asturias, que ejerzan allí su actividad, art. 4 de la ley 6/2008; Canarias: art. 21 DL 1/2009, de 23 de abril.; Castilla y León: art. 22 D. Legislativo 1/2006; Extremadura: art. 15 D Legislativo 1/2006; La Rioja: 4 de la Ley 5/2008, empresa o negocio situados en la Comunidad; y Murcia: art. 2 de la Ley 15/2002, empresa o negocio situados en la Comunidad.

[369] Aragón: art. 131.3 del D. Legislativo 1 /2005; Asturias: art. 4 de la ley 6/2008; Canarias: art. 21 DL 1/2009, de 23 de abril; Extremadura: art. 15 D. Legislativo 1/2006; Murcia: art. 2 de la Ley 15/2002, entidad situada en la Comunidad.

que exigen para disfrutar de la reducción por adquisición de participaciones en entidades, que éstas ejerzan su actividad en su territorio, lo cual infringe la libertad de establecimiento del causante de acuerdo con el contenido la sentencia anterior; ya que la medida fiscal no puede discriminar según donde una entidad realice la actividad, en donde se contraten los trabajadores, apartado 19 del citado asunto *Geurts Vogten*, o del lugar de su sede. Desde el punto de vista comunitario, en este sentido, la libertad de establecimiento ampara a un nacional del Estado miembro de que se trate, que tiene una participación tal en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le confiere una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y le permite determinar las actividades de ésta. *Vid*. el asunto *Alemania/Comisión* [STJCE de 23 de octubre de 2007 (C-112/05, Rec. p. I-8995, apartado 13][370].

Por otra parte algunas Comunidades[371], como hemos visto anteriormente, condicionan el beneficio fiscal al mantenimiento de la actividad económica durante un determinado plazo en su territorio. Dicha medida constituye una infracción de la libertad de establecimiento, *una restricción de salida*, que puede ser tenida en cuenta por el causante a la hora de realizar sus inversiones y disuadir a éste del ejercicio de una actividad económica en un tercer Estado, como recogió el TJCE en el caso *Geurts Vogten,* apartado 14*.* Si lo que se pretende es la supervivencia de la empresa, ésta puede realizarse igualmente ejerciendo una actividad en otro país comunitario, apartado 27 del mismo asunto[372], incluso después de la transmisión. La libertad de establecimiento para el TJCE, no sólo comprende que los nacionales de un Estado miembro puedan establecerse en otro Estado miembro, con el propósito de asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, sino que se opone, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales, como veremos a continuación. *Vid*. en este sentido, asuntos *Geurts Vogten*, apartado 15*, y Baars,* apartados 28 y 29.

b) *Que el domicilio fiscal de la empresa individual o del el domicilio social y/o fiscal se encuentre en la propia Comunidad en el momento de la transmisión lucrativa*

Respecto a aquellas Comunidades[373] que limitan la aplicación de los beneficios fiscales por la transmisión de "una empresa individual" a que ésta esté situada o tenga su *domicilio fiscal* en su territorio, cuando como he señalado, las empresas individuales y negocios profesionales carecen de domicilio fiscal y que éste es el lugar donde está centralizada la gestión de los negocios.

Dicha medida infringe la libertad de establecimiento del causante, ya que constituye una medida que disuade de su establecimiento en un tercer Estado, mediante la creación de nuevas empresas o establecimientos. Además dicha discriminación no está justificada por razones de interés general o por el cumplimiento de un objetivo comunitario, ya que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa, no depende de donde se realice la actividad, de donde se contraten trabajadores como señaló el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 27, en definitiva, de donde radique su domicilio fiscal. Además, el domicilio fiscal de las empresas individuales está muy relacionado como la residencia del titular, de forma que una medida de este tipo afecta a su libre circulación; por lo que en definitiva debe concluirse que este requisito adicional infringe claramente la libertad de establecimiento y la libre circulación del empresario residente. *Vid*. en este sentido, los casos *Barbier*, apartado 75, y *Geurts Vogten*, apartado 17.

Idéntico requisito se exige a las sociedades en varias Comunidades[374], que el *domicilio fiscal y/o social de la* entidad se encuentre dentro de la Comunidad para que la transmisión de sus

[370] *Vid*. en particular, las sentencias de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 22; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 31, y de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rec. p. I-0000, apartado 27.

[371] Canarias para empresas individuales y entidades, Aragón para este último caso.

[372] Sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* C-464/05.

[373] Andalucía: art. 4 de la Ley 12/2006; Asturias: art. 4 de la Ley 6/2008; Canarias: art. 3 de la Ley 2/2004 (dirección y control), Galicia: centro de gestión en Galicia, art. 5 Ley 9/2008.

[374] Las Comunidades de Andalucía: art. 4 de la Ley 12/2006 (domicilio social y fiscal), Aragón: art. 131.3 del. D. Legislativo 1/2005 (dirección y control), Canarias: art. 21 D.L. 1/2009, de 23 de abril (dirección y control), Castilla y León: art. 22 D. Legislativo 1/2006 (domicilio fiscal y social); Extremadura: art. 15 del D. Legislativo 1/2006; Galicia: art. 5 (centro de gestión de empresa o domicilio fiscal de la entidad); Murcia art. 2 de la Ley 15/2002(domicilio fiscal y social); La Rioja: art. 4 de la Ley 5/2008 (domicilio fiscal y social).

participaciones goce del beneficio fiscal; esta diferencia de trato del causante según la sede de la sociedad afecta a su libertad de establecimiento, cuando su titular posee una influencia efectiva en las decisiones de una sociedad no residente y le permite determinar sus actividades, como señaló el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartados 13 y 14. *Vid*. asimismo el asunto *N* [STJCE de 7 de septiembre 2006 C-470/04, Rec.p.I-7409, apartado 28)].

Esta medida realmente establece una diferencia de trato entre el causante residente, y tras su fallecimiento a los herederos, titular de participaciones de una entidad residente, respecto a otro causante que sea titular de participaciones en una entidad no residente; una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del domicilio de las sociedades de las que son accionistas los sujetos pasivos, como quedó reflejado en el caso *Baars*, antes citado, apartados 30 y 31. Ya que el domicilio en el sentido del artículo 48 del T.C.E. sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado, de acuerdo al asunto *Metallgesellschaft* y otros [STJCE de 8 de marzo de 2001 (C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727)].

Esta diferencia contraviene la libertad comunitaria de establecimiento, ya que las normas de igualdad de trato prohíben en esta materia, como es este supuesto, las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, cuyas participaciones se transmiten, doctrina establecida en *Commerzbank*, apartado 14, y confirmada en *Baxter y otros* (STJCE de 8 de julio de 1999 (C-254/97, Rec. p. I-4809), apartado 10)].

Por otra parte, esta diferencia de trato no está justificada por el cumplimiento de un objetivo legítimo compatible con el Tratado ni por razones de interés general, asunto *Marks & Spencer*, apartado 35. En primer lugar, porque el objetivo de evitar que el gravamen que recae sobre las herencias y que pudiera poner en peligro la continuidad de las empresas familiares, no puede restringirse a las empresas residentes, ya que las empresas que tienen el domicilio social en otro Estado miembro se encuentran en una situación comparable a la de las empresas establecidas en una Comunidad Autónoma, cuando además la supervivencia es aplicable a las entidades no residentes, como manifestó el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 27; y, en idéntico sentido, *Jäger* apartado 27. En segundo lugar, porque la posible necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales para asegurar la aplicación del beneficio fiscal no puede justificar la denegación absoluta de dicho beneficio a las entidades no residentes, ya que las Comunidades Autónomas podrían solicitar a los propios sujetos pasivos afectados para que justifiquen la aplicación de dichos beneficios mediante la aportación de las pruebas correspondientes, en este sentido *Geurts Vogten*, apartado 28 (como señalaré seguidamente). Finalmente, no puede aceptarse que la diferencia de trato sea la consecuencia del reparto de la potestad tributaria entre los Estados, ya que de acuerdo a la sentencia del caso *Denkavit Internationaal y Denkavit Franceasunto* [STJCE de 14 de diciembre de 2006 (C-170/05, Rec. p. I-11949)], cuando se trata de un ciudadano residente que realiza inversión en una entidad no residente, existe un elemento transfronterizo, que impide una discriminación por una medida fiscal del Estado de origen. *Vid*. en ese sentido el asunto *Jäger*, apartados 30 y 31.

c) *Mantenimiento de domicilio social y fiscal en la propia Comunidad durante un plazo después de la transmisión*

Determinadas Comunidades condicionan el beneficio tributario al mantenimiento del domicilio fiscal de la empresa o del domicilio fiscal y/o social de la entidad en la propia Comunidad durante un plazo después de la transmisión[375], por lo que su traslado a otro Estado, como señala Ruiz Almendral, determina un auténtico *impuesto de salida* que contravendría el derecho comunitario[376]; circunstancia, por otra parte, que podría tenerse en cuenta por el causante a la hora de ejercer su derecho de establecimiento. Ya que la libertad de establecimiento se opone, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado de uno de sus nacionales, en este caso las personas y entidades domiciliadas en una Comunidad, como queda reflejado en los casos *Geurts Vogten*, apartado 15; y *Baars*, apartados 28 y 29[377].

[375] Andalucía (art. 4 Ley 1/2006), Aragón (art. 131.3 del D. Legislativo 1/2005), Asturias (art. 4 de la Ley 6/2008, Canarias (art. 21 DL 1/2009, de 23 de abril, Castilla y León: art. 22 del D. Legislativo 1/2006, Extremadura (art. 15 del D. Legislativo 1/2006; Galicia: art. 5 de la Ley 9/2008; Murcia (art. 2 de la Ley 15/2002; y La Rioja (art. 4 de la Ley 5/2008).

[376] Ruiz Almendral, V.: "Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario", *CEF-Revista de Contabilidad y Tributación,* n.º 307, octubre 2008*,* pág.55.

[377] Esta discriminación se suma a la anterior, es decir, que las entidades no residentes no pueden acceder al beneficio fiscal.

De manera que se produce una diferencia de trato entre dos tipos de empresas que se encuentran en la misma situación objetiva, las empresas residentes y las empresas que han trasladado su domicilio a otro Estado miembro, *Geurts Vogten*, apartado 19.

Por otra parte, esta diferencia no está justificada por el cumplimiento de un "objetivo comunitario", ya que la finalidad de la medida en el sentido de evitar que el impuesto que recae sobre las herencias pueda poner en peligro de la supervivencia de las empresas familiares puede realizarse, aunque la entidad ejerza su actividad (*Jäger*, apartado 51), contrate trabajadores (*Geurts Vogten*, apartado 27) o se establezca en otro Estado, como en este caso, con el cambio de su domicilio fiscal. En segundo lugar, porque no existe una causa de interés general que justifique esta diferencia de trato. Según reiterada jurisprudencia, las medidas nacionales que puedan restringir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado pueden admitirse, siempre que persigan *un objetivo de interés general,* sean adecuadas para conseguir la consecución de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persiguen, doctrina reflejada en una abundante jurisprudencia, asuntos entre otros *Lasteyrie du Saillant* [STJCE de 11 de marzo de 2004 (C-9/02, Rec. p. I-2409), apartado 49]; y, *N,* antes citado, apartado 40. Como pueden ser la *coherencia del sistema fiscal* de que se trata, el *reparto de las potestades tributarias* entre los Estados miembros, el *temor a la evasión fiscal* y el *principio de territorialidad,* a que hacen referencia los casos *Marks & Spencer*, apartado 35, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas* [STJCE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartado 47], así como *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* [STJCE de (C-524/04, Rec. p. I-2107), apartado 64)].

En este sentido, podría alegarse que con esta medida se trataría de evitar el abuso del derecho comunitario a través del simple cambio del domicilio fiscal en contra de las potestades tributarias de los Estados miembros[378] o por la necesidad de establecer un control fiscal con posterioridad para el disfrute del beneficio tributario aplicado. Ya que no estaría clara la naturaleza jurídica de esta medida dada la disparidad normativa entre las distintas Comunidades.

Sobre la primera causa de justificación se ha señalar que, si bien el abuso del derecho es contrario al derecho comunitario, de manera que queda fuera de protección toda práctica de abuso de una libertad comunitaria[379]. Sin embargo, el ejercicio de una libertad como, en este caso, por el establecimiento en otro Estado, no puede considerarse como fraude[380] con carácter general, en este sentido el asunto *Eurowings* [STJCE de 26 de octubre de 1999 (C-294/97), apartado 44]. Por ello el TJCEha señalado que los Estados miembros pueden establecer *normas anti-abuso* y aplicarlas en el contexto comunitario, siempre que habiliten a un análisis sustantivo de la operación, así como permitan al contribuyente contestarla. *Vid*. asuntos *X e Y* [STJCE de 21 de noviembre de 2002, C-436/00, Rec. p. I-10829), apartado 51], *Elisa* [STJCE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Rec. p. I-8251), apartado 98]. De manera que no se admiten las cláusulas generales que se aplican por el mero hecho de que un agente económico ejercite una libertad establecida en el Tratado, sin prueba en contrario[381].

Aunque la medida autonómica podría tratar de evitar que las sociedades cambien de domicilio con el único objetivo de no cumplir con los requisitos a que está condicionado el beneficio fiscal, lo que pondría en peligro el equilibrio del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y el derecho a ejercer sus competencias en su territorio; en este sentido la doctrina emitida en los casos *Rewe Zentralfinanz* [STJCE de 29 de marzo de 2007, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 42] y *Marks & Spencer*, antes citado, apartado, 46. Sin embargo, no está justificada esta medida, ya que no puede decirse que exista tal abuso en el ejercicio de la libertad de establecimiento a través del traslado del domicilio fiscal. Por el mero hecho que por dicho cambio, no se pone en peligro la competencia tributaria de las propias Comunidades, como pudiera ser la creación de montajes puramente

[378] Cascajero Sánchez, M.ª A.: *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de la recaudación*, IEF, Estudios Jurídicos, 2006, pág. 25.

[379] Serrano Antón, Soler Roch: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario,* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, págs. 169 y ss.

[380] Weber, D, *Tax Avoidance and the EC Traty Freedomos. A Study of the Limitation under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, The Hague:Kluwer Law, págs. 11 y ss.

[381] Ruiz Almendral, V.: "Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario, *CEF-Revista de Contabilidad y Tributación,…*, cit. pág.37.

artificiales, carentes de realidad económica, con el fin de eludir el impuesto normalmente adecuado sobre las actividades desarrolladas en su territorio, lo que pondría en peligro el derecho de los Estados a ejercer su competencia fiscal (asuntos, antes citados, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, apartados 55 y 56; y *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, apartados 74 y 75). Por lo que debería calificarse la medida fiscal estudiada como el establecimiento de un mero control fiscal y no como una cláusula anti-abuso. Además, la medida no admite prueba en contrario, y aunque no está limitada a un traslado intracomunitario del domicilio, una presunción absoluta de fraude constituye un instrumento inadecuado y que va más allá de lo necesario, por lo que contravendría la libertad de establecimiento comunitaria, según la jurisprudencia reiterada del T.J.C.E. a que se ha hecho referencia.

Podría alegarse la necesidad de controles fiscales para justificar la diferencia de trato. Sin embargo, las medidas de control fiscal son admisibles de manera particularmente restrictiva[382], pues su *proporcionalidad* se examina a la luz de los establecidos en la Directiva de Asistencia Mutua Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977[383], de ahí la importancia de conocer la naturaleza de la norma nacional, si es una norma de control o se trata de una medida anti-abuso. En este sentido, el T.J.C.E. considera que no se cumple tal proporcionalidad, asunto *Papillon* [STJCE de 27 de noviembre de 2008 (C-418/07, Rec. p. I-0000), apartado 78][384], cuando el objetivo del control fiscal que se pretende alcanzar a través de la norma nacional cuestionada puede ser obtenido igualmente por medios menos restrictivos, como por ejemplo uniendo el intercambio de información con la exigencia del deber de colaboración del contribuyente para que aporte pruebas, documentos o justificantes que acrediten la concurrencia de los presupuestos para disfrutar de la ventaja fiscal que se pretende aplicar[385].

Esta conclusión es plenamente aplicable al caso que nos ocupa, porque aunque la Directiva 77/799/CEE del Consejo, antes citada, no se aplica al Impuesto sobre Sucesiones; sin embargo como señala el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 28, sobre la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, "esta dificultad no puede justificar la denegación absoluta de las ventajas fiscales controvertidas, ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente que dichas ventajas se conceden sólo...". De manera que ha de concluirse en que la medida contraviene la libertad de establecimiento ya que las Comunidades pueden solicitar de los sujetos pasivos la documentación que justifique el cumplimiento de los requisitos de los beneficios concedidos. *Vid*. asimismo *Elisa*, apartado 98.

Por otra parte, el artículo 18 del TCE establece de manera general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, teniendo una expresión específica en los artículos 43 TCE, por lo que respecta a la libertad de establecimiento, y 39 TCE, por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores, como señaló el TJCE. en el caso *Portugal*/*Comisión*, apartado 13 (reinversión de la vivienda en Portugal), y en el mismo sentido *Suecia Comisión* [STJCE de 18 de enero de 2007 (C-104/06, Rec. p. I-671), apartado 15], al condicionar la tributación diferida a la inversión en territorio sueco. Del conjunto de dichas disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de las personas, se desprende que dichas normas tienen por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro[386]. De manera que las disposiciones que impidan o *disuadan* a

[382] Caamaño Anido, M.A. y Calderón Carrero, J.M.: "La erosión de las medidas de control fiscal del estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria en el caso ICI", *Quincena Fiscal*, n.º 18, 2002, pág.30.

[383] Directiva de Asistencia Mutua Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (*DO* L 336, pág. 15; EE 09/01, pág. 94).

[384] Raventós Calvo, S.: "Papillón o Retorno a Marks Spencer", *Revista CEF*, n.º 310, enero 2009.

[385] Ruiz Almendral, V.: "Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario, *CEF-Revista de Contabilidad y Tributación, …*, cit. pág. 37.

[386] Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 34, y la jurisprudencia allí citada.

un nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación suponen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad[387].

7. LOS BENEFICIOS FISCALES A LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR Y LA PROHIBICIÓN COMUNITARIA DE LAS *AYUDAS DE ESTADO*

La Ley 29/1987 y la normativa autonómica han establecido la práctica exención de las transmisiones gratuitas de las llamadas empresas familiares, tanto por actos *inter vivos* como *mortis causa*, ello podría contravenir la prohibición de las ayudas de Estado en la Unión Europea, debido a que dicho beneficio fiscal aumenta significativamente el valor del importe de la adquisición al no tener coste fiscal.

7.1. Beneficios Fiscales en la Normativa Estatal

En la actual Unión Europea, la política fiscal de los Estados miembros se encuentra limitada por el derecho comunitario, tanto por las disposiciones de Derecho Comunitario *originario* como por las de Derecho Comunitario *derivado*[388]. La Unión Europea está obligada por el artículo 2 TCE a la formación de un mercado único, lo que lleva consigo el establecimiento de un régimen de control de ayudas que impida el falseamiento de la libre competencia[389], prohibido por el propio Tratado, así como garantizar la libertad de circulación de bienes, personas, mercancías, servicios y capitales[390]. El artículo 87.1 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea (TCE en adelante), señala que "serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos públicos estatales, bajo cualquier forma. Que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas y producciones".

No obstante, este concepto amplio de Ayuda que permite un cierto margen a la hora de calificar una medida como tal[391], habilita para incluir en dicho concepto cualquier medida fiscal, siempre que tenga un efecto equivalente al de una subvención o transferencia de fondos públicos. De forma que las exenciones, que otorgan al beneficiario una posición más favorable desde el punto de vista competitivo respeto del resto de sujetos pasivos que operan en el mismo ámbito, pueden ser calificadas como ayudas[392]. Para la clarificación de esta problemática la Comisión dictó *Comunicación de la Comisión COM CE 98/384/03* (en adelante, Comunicación de 1998)[393], a efectos de determinar con mayor claridad las ayudas fiscales dentro de la imposición directa.

En definitiva, el artículo 87.1 establece un concepto genérico de ayuda de Estado, como cualquier medida tendente a aliviar las cargas que normalmente pesan sobre la empresa, con independencia de la finalidad o el organismo otorgante, siendo lo primordial sus efectos (como señala la citada *Comunicación de 1998*), para otorgar tal calificativo de acuerdo con la citada Comunicación. Entran, por tanto, en toda su plenitud las exenciones y reducciones tributarias en la prohibición de las ayudas de Estado del citado artículo 87.1 TCE, como regla general. En cuanto a su naturaleza jurídi-

[387] Sentencias de 13 de noviembre de 2003, *Schilling y Fleck-Schilling*, C-209/01, Rec. p. I-13389, apartado 25, y Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 35.

[388] López Espandafor, C.M.: *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria*, IEF, 2005, pág. 9.

[389] Artículos 81 a 86 del Tratado de la Comunidad Europea, relativos a las "*disposiciones aplicables a las empresas*" en materia de competencia.

[390] López Espandafor, C.M.: *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria*,…, cit., pág. 9.

[391] Wattel, P.J.: *European Tax Law*. He Hague: Kluwer International, 2005, pgs. 285-286.

[392] Casado Ollero, G.: "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE". *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario*. Granada. TAT. 1987, págs. 166 y ss.

[393] *Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las normas relativas a las ayudas de Estado a las medidas sobre la imposición directa de las empresas*. Diario Oficial núm. C 384 de 10/12/1998, págs. 0003 a 0009.

ca de la reducción a la transmisión de la empresa familiar del artículo 20 de la Ley 29/1987, debería considerarse como una auténtica exención, no sólo por el porcentaje de reducción, sino porque reúne todos los requisitos para tal calificativo –medida fiscal para conseguir un objetivo, petición del contribuyente, previa calificación de la Administración y concesión específica para un caso determinado–.

Sin embargo, las exenciones vienen determinadas por la satisfacción del interés público, aunque el particular se beneficia de la exención. Por lo que Martínez Lafuente señala que, el art. 87.1 TCE no prohíbe las exenciones como ayudas de Estado en el ámbito europeo, ya que no pueden considerarse aquéllas en general como tales ayudas, salvo que se traten de un auténtico incentivo fiscal[394]. Para que una exención tenga la categoría de ayuda de Estado, los beneficios fiscales deben cumplir todos los requisitos del artículo 87.1 del TCE, y suponer una ventaja que favorezca a determinadas empresas y producciones frente a otras empresas o sectores en la misma situación, de modo que falsee la competencia afectando a los intercambios comerciales intracomunitarios. Además, una medida de ese tipo para que pueda considerarse como ayuda de Estado, no debe darse, además, ninguna de las excepciones del citado artículo 87.2. y 3 del TCE Por otra parte, han de valorarse muy restrictivamente las restricciones que pudieran justificar la medida, no estando justificadas las basadas simplemente en *la naturaleza y estructura del sistema tributario*.

Las reducciones del artículo 20 de la Ley 29/1987 a la transmisión *inter vivos* o *mortis causa* de la empresa familiar*, cumplen, en principio, los requisitos del citado artículo 87 para constituir ayuda de Estado.* Estos requisitos son en primer lugar, la intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, esta intervención debe afectar (o poder afectar) a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja a su beneficiario, y, en cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia. Vid. asunto *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg* [STJCE de 24 de junio de 2003 (C-280/00, Rec.p.I-7747), apartados 74 y 75)].

La ventaja de la reducción de un 95 por 100 en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se financia con fondos públicos, representando un gasto fiscal en el presupuesto del Estado que adopta la decisión. En este sentido, las reducciones estatales como las autonómicas que se refieren a la *transmisión de la empresa familiar,* suponen una menor recaudación tributaria por parte de esas Administraciones y una menor tributación por parte de los sujetos pasivos del Impuesto[395]. Se trata de un consumo de los ingresos públicos que entra de lleno en el ámbito de aplicación del artículo 87.1 del TCE, en base a lo cual se cumpliría el primer requisito. A diferencia de las ayudas concedidas por otras entidades, que no se integran en el Estado o en un organismo público o privado, designado o instituido por este Estado, como por ejemplo las ayudas cinematográficas por las televisiones privadas españolas, aunque hayan sido establecidas por el Estado, como ha señalado el TJCE en el asunto *Unión de Televisiones Comerciales Asociadas (UTECA)* [STJCE de 5 de marzo de 2009 (C222/07, Rec.p.I-00000), apartado 46], ya que la ventaja no dependía en este caso del control ejercido por los poderes públicos.

Además, representa una *ventaja económica concedida por el Estado,* mediante una medida de naturaleza legislativa[396]. Que si bien no tiene por efecto aligerar las cargas que normalmente gravan el presupuesto de las empresas[397], sin embargo, otorga una clara ventaja al beneficiario y cuando el artículo 87.1 incluye las ayudas otorgadas de diferentes maneras, con una consideración no tasada del concepto de ayuda sino de *numerus apertus*[398]. Ventaja que deriva de un beneficio de contenido económico, minorando de cualquier modo el nivel impositivo soportado, en este caso vía una reducción en la base imponible del Impuesto, que tiene como efecto una rebaja de la deuda fiscal[399], así como de su perfil *selectivo* respecto a determinadas empresas.

---

[394] Martínez Lafuente, A.: "Las ayudas de Estado y la política fiscal en la CEE", *Noticias CEE*, n.º 23, pág.88.

[395] Moreno González, S.: "Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado", *Técnicas en el ámbito tributario*, Atalier, Barcelona, 2007, págs. 133 y ss.

[396] Apartado 10 de la Comunicación 98/C 384/03.

[397] Pascual González, M.M.: *Aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado*…, cit., pág. 46. Valoración al amparado del art. 87.1 del TCE y de la Jurisprudencia así como de la doctrina.

[398] Fichera; Gli aiuti fiscali nell´ordinamento comunitario", *Rivista di Diritto finanziario e Ciencia delle finance*, núm. 1, 1998, págs. 96 y 97. Incide en los tributos extrafiscales.

[399] Apartado 9 de la Comunicación de la Comisión.

Podemos definir en este sentido, esta reducción como un beneficio fiscal, ya que supone una derogación del tratamiento jurídico-tributario ordinario ("derogation method"[400]) que ocasiona una reducción de la carga impositiva y coloca a quienes la disfrutan en una posición aventajada y, por tanto, en una mejor competitividad frente al resto[401].

Las reducciones a la transmisión de la *empresa familiar* del artículo 20 están reservadas a las empresas individuales en las que el titular ejerce una actividad económica de una manera personal y directa, así como a las sociedades que tienen como objetivo dichas actividades y no la administración de un patrimonio, articulo 4.ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Si la reducción está reservada a las empresas que ejercen una actividad económica, ello afecta o puede afectar *a los intercambios comerciales y constituir un falseamiento de la competencia,* que se cumple cuando el beneficiario realiza una actividad económica. Independientemente de su estatuto jurídico, de la entidad del beneficiario, de que exporta fuera de la Comunidad la mayoría de su producción[402] y de la cuantía de la ayuda[403].

Por lo que dicha medida constituye ayuda estatal, aunque la ayuda sea de escasa entidad o que las empresas beneficiarias presenten una dimensión moderada, posean una cuota mínima del mercado comunitario, o no realicen actividad exportadora o exporten la práctica totalidad de su producción a terceros Estados no miembros de la UE[404]. Basta, como se ha señalado por la *Comunicación*, con la amenaza de daño para los intercambios comerciales entre los Estados miembros, no siendo necesario verificar una merma o perjuicio económico efectivo en la posición de los competidores. Cuando, además, se exonera a la Comisión de la carga de la prueba[405].

Es indudable que la transmisión de estas empresas individuales o de las participaciones en entidades, recaen directa o indirectamente sobre activos empresariales que se encuentran afectos a una actividad económica, que se integra en un mercado sometido a las reglas de la competencia, y previsiblemente puede afectar a los intercambios entre los Estados miembros, entrando de lleno en el ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE.

Falta por determinar si la medida es *específica o selectiva al favorecer a determinadas empresas o producciones*, a través de una medida legal, reglamentaria o administrativa, ya que tan sólo las *medidas de carácter general* permanecen al margen del radio de acción del art. 87.1 del TCE, siendo incompatibles únicamente los beneficios fiscales que privilegian a unas empresas frente a otras.

El problema del criterio de selectividad para calificar una ayuda como ayuda de Estado, es delimitar el marco de referencia, el régimen tributario en relación al cual se está estableciendo una *ayuda*. La Comisión considera que dicho requisito se produce cuando se establece una excepción al sistema norma de tributación, apartado 16 de la *Comunicación de 1998*. Es decir, a través del *método de derogación*, se trata de identificar las desviaciones o tratamientos preferentes sobre la estructura general de tributación[406], que atendiendo a sus efectos pueden ser calificadas de ayudas selectivas[407].

La medida fiscal debe suponer, por tanto, una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro[408], es decir, debe implicar una desviación del

[400] Aldestam, M.; *EC State aid rules aplied to taxes. An analysis of the selectivity criterion*, Doctoral thesis, lustus förlang, Uppsala, 2005, págs, 152 y ss.

[401] Russo: "*Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei prinicpio comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale",* Rassegna Tributaria, núme. I-bis, 2003, pág. 336.

[402] Apartado 11 de la Comunicación 98/C 384/03.

[403] Para el caso de ayudas de escasa cuantía la regla de "*minimis*", publicada en el DOCE n.º C 68, de 6 de marzo de 1996, pág. 9; así como el Reglamento (CE) n.º 69/2001 de la Comisión, de 12 de enero, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las "*ayudas mínimis"*, sustituido por el Reglamento (CE) 1968/2006, de 15 de diciembre.

[404] Apartado 11 de la Comunicación de la Comisión.

[405] Martín López, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, Tirnat lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 276.

[406] Soler Roch, M.T.: "Las Medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de estado". *Quincena fiscal*, n.º 14/2006.

[407] Ruiz de Almendral, V.: ¿Vuelta a la casilla de salida? El Concierto Económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario. *Revista Técnica Tributaria,* n.º 83, 2009, pág. 301.

[408] Apartado 16 de la Comunicación de la Comisión.

régimen impositivo ordinario vigente en el país de la UE adoptante de la misma que beneficie de manera selectiva a ciertos agentes económicos, para beneficiar principalmente a uno o varios sectores de actividad, como la referida solamente los productos nacionales exportados, o cualquier medida no dirigida al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional[409]. La medida fiscal selectiva responde a un concepto construido, esencialmente, en función de los *efectos* de la medida, como ha señalado reiteradamente el TJCE, así se refiere expresamente el asunto *Damesa/Comisión* [STJCE de 11 de noviembre de 2004 (C-183/02 y C-187/02)], cuando afirma "El Tribunal ha mantenido en diversas sentencias que las ayudas de Estado se califican por sus efectos y no en base a las causas o a los objetivos de las medidas adoptadas por los Estados miembros". Por lo cual sería irrelevante, en principio, las finalidades de política económica, social o fiscal que persiguen los Estados al dictar una medida, no dependiendo del número de empresas o sectores afectados.

Los Beneficios Fiscales de la Transmisión de la "Empresa Familiar" como "Medida General"

Las ayudas de Estado pueden consistir en reducciones que disminuyan la carga tributaria de determinados sujetos como reconoce la Comisión[410], al colocar a los destinatarios en una situación económica más favorable que a otros contribuyentes. La reducción del artículo 20 de la Ley 29/1987 a la transmisión de la "empresa familiar" tiene aplicación general en todo el territorio español, lo que podría determinar que fuera posible su consideración como una "medida general" compatible con lo dispuesto en el artículo 87.1 del TCE. Además su ámbito objetivo se extiende a todas las actividades y sectores económicos, sin discriminación de ningún tipo, lo que redundaría en esa conclusión de acuerdo a la *Comunicación de la Comisión* antes citada; al mismo tiempo que las reducciones no están sometidas al principio de discrecionalidad administrativa en su otorgamiento.

Sin embargo, la medida está dirigida a la reducción de la carga tributaria de la transmisión de las empresas familiares, no de todas las empresas. Desde el punto de vista subjetivo y objetivo, son muy concretos los supuestos que dan derecho a exención.

a) *Elemento subjetivo: Beneficiarios de la reducción*

Tanto en las adquisiciones *inter vivos* como *mortis causa*, los beneficiarios están perfectamente determinados en la Ley*: los cónyuges, descendientes o adoptados.* Únicamente en las Transmisiones *mortis causa*, a falta de descendientes, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos para los primeros. Solamente estos parientes pueden ser los beneficiarios de la reducción.

Se trata desde este punto de vista en principio, de una exención mixta, subjetiva, ya que se aplica a personas determinadas, y objetiva, respecto de los bienes que forman parte de una herencia o de una donación y que estén incluidos en el valor de una empresa individual o negocio profesional, el cual debe constituir una empresa familiar, así como de participaciones de una entidad que representen la titularidad de ésta (cualquiera que sea la actividad que realicen).

b) *Elemento objetivo: Bienes y participaciones que conforman la "empresa familiar*"

La medida fiscal afecta a la transmisión de determinadas empresas, "las empresas familiares"*,* que son objeto casi de la total exención. Aunque dicha medida se refiera a todas las actividades y sectores económicos.

La remisión del artículo 20.2.c) y 20.6 de la LISD a la Ley 19/1991 sobre el Patrimonio en su artículo 4.8, determina los bienes que van a ser objeto de exención, "Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*"*. Así como la titularidad sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, que realicen actividades económicas, y que cumplan los requisitos señalados en la Ley 19/1991. Es decir, indirectamente sobre bienes afectos a actividades económicas, mediante la transmisión de los títulos que representan su titularidad.

En ambos casos, la regulación de la reducción nos indica que la medida recae sobre los bienes afectos a actividades económicas, por lo que dicha medida es susceptible de afectar al co-

[409] Apartados 12, 17 y 22 de la Comunicación 98/C 384/03.

[410] *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales relacionadas con la fiscalidad directa a las empresas*. DO C 384 de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 a 9.

mercio intracomunitario y falsear la libre competencia, al constituir una ventaja para los beneficiarios. Además sería una medida *específica* que atentaría contra la prohibición del artículo 87.1 TCE como tal ayuda estatal y no constituiría una "medida general", al beneficiar a un sector, los titulares de empresas familiares. Cuando, según sostiene la Comisión en la *Comunicación 98/C384/03*, *"*El Tratado dispone claramente que una media que se caracteriza por una especificidad de carácter sectorial entra en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 (antiguo 92*)"*.

Sin embargo esta medida fiscal con el objetivo de facilitar la transmisión de la empresa familiar, no se trata de una *medida sectorial*, ya que está abierta a todos los sectores económicos, sino de facilitar la transmisión de las empresas familiares. No obstante, desde la perspectiva del contenido de las ayudas de Estado en la legislación comunitaria, la reducción por la transmisión de la empresa familiar sería una *medida específica* al constituir una *exención mixta*. El beneficio fiscal, en este sentido, está destinado a reducir la carga tributaria de la transmisión de la "empresa familiar", beneficiando a los herederos y donatarios de una persona física que ejerce una actividad económica (de una empresa familiar) o que sea titular de participaciones en una entidad, con la obligación de permanencia de su valor durante 10 años, siendo lo más normal que ejerza la misma actividad económica. Parece claro que *la medida tributaria beneficia a las empresas familiares frente al resto*.

En contra de esa calificación, hay que señalar que la medida fiscal es aplicable en todo el territorio nacional y está abierta a todas las actividades y sectores económicos, por lo que cabría considerarla como una medida general; para lo cual, además, debemos estudiar si la medida estaría justificada por el cumplimiento de un objetivo comunitario, y en caso afirmativo, si dicha medida es *adecuada y proporcionada* con la política general comunitaria que se trata de conseguir.

El Tratado excluye de la consideración de ayudas de Estado, las reducciones aplicables en todo el territorio del Estado y abiertas a todos los sectores de actividad. Es decir, las reducciones a la transmisión de la *empresa familiar* se extienden a todo el territorio nacional por lo que quedaría en principio fuera del cumplimiento del principio de *especificidad* establecido en el artículo 87.1 del TCE[411]. Respecto a las medidas de alcance territorial autonómico, éstas pueden favorecer a determinadas empresas y suponer una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas, debiendo estudiarse si constituyen ayudas de Estado, dado su carácter territorial limitado, como luego estudiaremos, y si no están justificadas "por la naturaleza del sistema fiscal*"*[412].

Por otra parte la Comunicación señala, como motivo de consideración, para calificar una medida fiscal como ayuda, *la discrecionalidad* en la concesión de la ayuda. Las reducciones del artículo 20 de la Ley 29/1987 no tienen carácter discrecional[413], no existiendo en este sentido presunción de ayuda.

Régimen general de ayudas a la transmisión de la empresa familiar como una medida fiscal de "carácter general"

El carácter diferencial de determinadas ayudas no implica que se conviertan en ayudas fiscales[414], si cumplen con un objetivo de política económica general del Estado que establece la medida, compatible con el Tratado, como expresamente señala el *apartado 13 de la Comunicación*[415], que puede ser el caso de la protección de la pequeña y mediana *empresa, en este caso para garantizar su supervivencia como* consecuencia de una transmisión lucrativa. El TJCE en el asunto *Geurts y Vogten* [STJCE de 25 de febrero de 2007 (C-464/05 Rec. p. I-9325), apartado 24], antes citado, ha considerado que el distinto trato entre las empresas, contrario a la libertad de establecimiento, puede estar justificado por el cumplimiento de un objetivo comunitario y por razones de interés general. En este sentido, apartado 26 de la misma sentencia, para el Tribunal "No se descarta que dichos argumentos, en particular los basados en la supervivencia de las *pequeñas y medianas empresas* y en el mantenimiento de los puestos de trabajo, puedan justificar satisfactoriamente, en determinadas circunstancias y con determinados requisitos, una norma nacional que establezca una ventaja fiscal en favor de personas físicas o jurídicas".

[411] Apartado 17 de la Comunicación.

[412] Apartado 16 de la Comunicación.

[413] Apartado 22 de la Comunicación.

[414] Apartado 23 de la Comunicación.

[415] Apartado 13 de la Comunicación sobre ayudas de la fiscalidad directa.

Del mismo modo, en el caso *Jäger* antes comentado [STJCE de 17 de enero de 2008 (C-256/06, Rec. p. I-123), apartado 50], el citado Tribunal ha señalado que "no puede descartarse que algunos objetivos relacionados con la prosecución de la actividad de las explotaciones agrícolas y forestales, así como con el mantenimiento del empleo en éstas en caso de transmisión *mortis causa* puedan tener, en sí mismos, en algunas circunstancias y con determinadas condiciones, carácter de interés general y justificar restricciones a la libertad de los movimientos de capitales".

Si la supervivencia de la pequeña y mediana empresa constituye un objetivo comunitario y, en determinados casos, una razón de interés general capaz de justificar una restricción de las libertades comunitarias, no debería considerarse como un incentivo fiscal contrario al artículo 87.1 del TCE. En este sentido, sobre el reconocimiento de la protección a la pequeña y mediana empresa como una de las políticas comunitarias, el *Consejo Europeo de Lisboa del año 2000* definió los objetivos en cuestión de empleo, reforma económica y cohesión social, junto con la necesidad de una transformación radical de la economía con el fin de crear 15 millones de puestos de trabajo para el año 2010, basado en la economía del conocimiento y el aumento de la productividad. Para alcanzar estos objetivos se considera indispensable contar con un entorno favorable, para lo que el Consejo adoptó la *Carta europea de las pequeñas empresas,* aprobada el año 2000[416], en la que se establecen recomendaciones para que las pequeñas empresas aprovechen plenamente la economía del conocimiento. Dicha Carta cubre diez áreas entre ellas la fiscal, como luego se enunciará.

En la misma línea, el *Programa plurianual a favor de la empresa y del espíritu empresarial*, adoptado por la Decisión 2000/819/CE[417] del año 2002 del Consejo, persigue idénticos objetivos. Lo que confirmaría que, la supervivencia de la pequeña y mediana empresa constituye un objetivo comunitario, compatible con el Tratado, como implícitamente ha señalado el TJCE en el asunto *Geurts y Vogten*. Por otra parte, el "Libro Verde": "El Espíritu Empresarial en Europa"[418], del año 2003, señala la necesidad de fomentar el dinamismo empresarial de un modo eficaz y resalta el predominio de la pequeña sobre la gran empresa en la actualidad[419]. Así mismo, la Comunicación de la Comisión de 14 de enero de 2003, bajo el título "Elegir el crecimiento: Conocimiento, innovación y trabajos en una sociedad cohesiva; informe de la Comisión al Consejo Europeo de 21 de marzo de 2003, sobre la estrategia de Lisboa relativa a la renovación económica, social y del medio ambiente"[420], pone el acento en incentivar las inversiones, los empleos y el crecimiento a través del conocimiento, la innovación y el dinamismo en los negocios, confluyendo con el anterior en la importancia de la pequeña y mediana empresa. Dicha Comunicación resalta, además, que la creación de empleo se concentra en las nuevas y pequeñas empresas, no en las grandes. Son los empresarios el motor de la economía del mercado y sus logros aportan a la sociedad riqueza y empleo. Al mismo tiempo, se señala la necesidad de establecer un entorno fiscal y normativo adecuado para las nuevas empresas de manera que se fomente el espíritu empresarial[421], produciéndose cada vez menos transmisiones de empresas entre la familia[422].

La importancia de la pequeña y mediana empresa también se ha recogido en la *Comunicación de la Comisión* de 11 de febrero de 2004, al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre *el Plan de Acción: programa europeo a favor del espíritu empresarial*[423]*.* Donde se cita a la innovación empresarial como el motor principal de la innovación, el crecimiento y la competitividad, para lo que es necesario adoptar como acción

[416] La carta europea de las pequeñas empresas, que el Consejo de Asuntos Generales adoptó el 13 de junio de 2000, siendo refrendada en el Consejo Europeo de Feira de los días 19 y 20 de junio.

Vid.www/http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/charter/docs/charter_es.pdf

[417] DO L 3333 de 29/12/2002, pp. 84-91.

[418] COM 2003/27, de 21 de enero de 2003.

[419] Audretsch, D.B.: *Enterpeurship: Determinants and policy in a European US comparison*, 2002.

[420] COM (2003) 5, 14/01/2003.

[421] Recomendación 2002/549/CE del Consejo, de 21 de junio de 2002, sobre las orientaciones generales de política económica para los Estados miembros y la Comunidad, DO Ñ 182, de 11/07/2002.

[422] Informe final del grupo de expertos sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, Comisión Europea, mayo 2002.

[423] COM. (2004) 70 final.

clave, la de facilitar las transmisiones de empresas, sobre todo las familiares, como factor esencial en la comunidad empresarial dentro de la Unión Europea, sobre todo a fin de garantizar la continuidad de las empresas familiares[424].

Este objetivo fue plasmado en la Recomendación 2005/601/CE del Consejo, de 12 julio de 2005, relativa a las orientaciones generales de las políticas económicas de los Estados miembros y la Comunidad (2005-2008)[425], así como la *Comunicación de la Comisión* con el título, "Trabajando juntos por el crecimiento y el empleo – relanzamiento de la estrategia de Lisboa, seguida de la Comunicación de las Directrices integradas para el crecimiento y el empleo[426] y la *Comunicación de la Comisión* denominada, *"*Acciones comunes para el crecimiento y el empleo: el programa comunitario sobre la estrategia de Lisboa*"*[427]*.* A las que hay que hay que añadir la Comunicación de la Comisión *(2005) sobre* "Implementación del programa Comunitario de Lisboa: una política moderna de la PYME para el crecimiento y el empleo"[428], y la Comunicación de la Comisión (2006) para "Aplicar el Programa comunitario de Lisboa para el crecimiento y el empleo- Transmisión de empresas – Continuada mediante la renovación"[429] y la Recomendación del Consejo de la Unión Europea de 14 de mayo de 2006, relativa a las Orientaciones generales para las políticas económicas de los Estados miembros y de la Comunidad (2008-2010) de facilitar la transmisión de las empresas, incluidas las familiares[430].

Si la *Carta Europea de la pequeña Empresa del año 2000*[431]*,* señala en su Apartado 7, sobre Fiscalidad y Cuestiones Financieras, de forma imperativa a los Estados miembros, aunque con carácter no vinculante, que "deberán adaptarse los regímenes fiscales para facilitar la sucesión de las pequeñas empresas", lo que da carta de naturaleza al objetivo comunitario de la supervivencia fiscal de la pequeña empresa, y que habilitaría a los Estados para establecer beneficios fiscales con la finalidad de facilitar la transmisión de las pequeñas y medianas empresas dentro de sus objetivos de política económica general, siempre que aquellas medidas sean adecuadas para el cumplimiento de tal objetivo y no vayan más allá de lo necesario*.* En base a lo cual, estaría claro que la protección a la pequeña empresa europea en el momento de su sucesión, constituye un objetivo comunitario que impide la consideración de los beneficios fiscales para facilitar su transmisión como ayudas de Estado. Esta afirmación parece confirmada por la Jurisprudencia reciente del TJCE, *Geurts Vogten* apartado 24, y *Jäger*, apartado 50.

En este sentido la Resolución del Parlamento Europeo 14 de marzo de 2006*, sobre la aplicación de la Carta Europea de la Pequeña Empresa*[432], se resalta asimismo, la importancia de las pequeñas empresas en la consecución de los objetivos de Lisboa de cara al crecimiento y al empleo (apartado 3), la innovación y el desarrollo regional (apartado 16), señalando expresamente en el apartado 24 que *"*Considera que los Estados miembros y la Comisión no han valorado con precisión la envergadura del reto considerable al que va a enfrentar la Unión Europea en los diez próximos años a raíz del cese de actividad de millones de pequeñas y medianas empresas y empresas del sector artesanal debido a la jubilación de los empresarios, y con el consiguiente riesgo de desaparición de varios millones de empleos; considera que la transmisión y la adquisición de estas empresas es objetivo de *primer orden y prioritario de la Unión*; pide a la Comisión y al Consejo que definan una estrategia para favorecer y facilitar la transmisión y la adquisición de las pequeñas y medianas empresas y de las empresas de carácter artesanal*".*

Por lo que debe llegarse a la conclusión de que en la normativa europea, el objetivo de la protección a la pequeña empresa constituye una política general comunitaria, que justifica la adopción

[424] Comunicación de 11 de febrero de 2004, pág. 11.

[425] DO L 205 de 06/08/205, pág. 28.

[426] COM. (2005) 0141.

[427] COM. (2005) 0330.

[428] COM. (2005) 0551.

[429] COM. (2006) 0117.

[430] DOUE n.º L 137, de 27 de mayo; Directriz 14.3 para crear un entorno empresarial más competitivo.

[431] Transcrita en el Anexo III, por su importancia. Adoptada en el Consejo Europeo celebrado en Santa María de Feira (Portugal) los días 19 y 20 de mayo de 2000.

[432] Textos aprobados P6 TA (2006) 022. Anexo II de este trabajo.

de políticas fiscales nacionales que incluyan un mejor trato tributario en el momento de su sucesión. En base a lo cual, estos beneficios fiscales constituirían una "medida general", excluida de la prohibición del artículo 87.1 del TCE, de conformidad con lo señalado en la referida Comunicación.

En materia fiscal, la Comisión había realizado diversas recomendaciones orientadas a las PYMEs[433], entre la que cabe destacar la *94/1069/CE, Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas* [434], dentro de una primera etapa, que ha tenido su continuidad en el apartado 6 de la Carta Europea de la Pequeña Empresa. Así el artículo 6 de la citada Recomendación de 1994, *sobre la Fiscalidad de la sucesión y la donación,* señala que es conveniente garantizar la *supervivencia* de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación, invitándose a los Estados miembros a tomar 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 o no*, la posibilidad de escalonar 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 la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario.

En resumen, podría concretarse que uno de los objetivos comunitarios es la protección de la pequeña y mediana empresa, por lo que se habilita a los Estados a diseñar una política fiscal a favor de la su supervivencia, siempre que se cumplan los siguientes requisitos, que deberían considerarse los adecuados y proporcionales a la finalidad perseguida:

- Reducción (no exención) de los gravámenes que recaen sobre las transmisiones gratuitas de las pequeñas y medianas empresas.
- Aplicación a los activos estrictamente profesionales en el supuesto de transmisión por sucesión o donación.
- Apertura de los beneficios a los beneficiarios, familiares y no familiares. Así como a las empresas de todas las actividades y sectores económicos.
- Ejercicio de una actividad económica posterior a la transmisión ("siempre que se continúe de una *manera creíble la actividad de la empresa")*.
- Limitación del beneficio fiscal a las pequeñas y medianas empresas.
- No discriminación. En este sentido, la sentencia *Alemania/Comisión*, [STJCE de 19 de septiembre de 2000 (C156/98, Rec. p. I-6857)], señaló en el apartado 78, que no pueden considerarse compatibles, aquellas ayudas contrarias a las disposiciones específicas del Tratado[435]. Por lo que una discriminación a los no residentes como la establecida en el artículo 20.6 de la LISD, constituye una diferencia de trato, apartado 80 de la citada sentencia de 19 de septiembre de 2000, que podría contravenir el Tratado[436] al afectar a la libertad de establecimiento, si no estuviera justificada.

Estos requisitos enunciados avalarían, desde el punto de vista comunitario, la compatibilidad de las medidas fiscales que cumplieran los mismos, lo que determinaría su consideración como medidas adecuas y proporcionadas con tal objetivo comunitario, a la espera que el TJCE establezca expresamente las condiciones y límites de dichas medidas. Ello contraviene el concepto de empresa familiar a que se refiere la Ley 29/1987 y que se *ha transmitido a la legislación autonómica*.

---

[433] Libro Verde: *El Espítitu Empresarial en Europa*, pág. 19.

[434] *Diario Oficia*l n.º L 385 de 31/12/1994 p.0014-0017. Señalada en el Anexo I.

[435] Véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de mayo de 1980, Comisión/Italia, 73/79, Rec. p. 1533, apartado 11, y de 15 de junio de 1993, *Matra/Comisión*, C-225/91, Rec. p. I-3203, apartado 41.

[436] En el mismo sentido, sentencia de 27 de junio de 1996, *Asscher*, C-107/94), apartado 42.

En este sentido aquellos requisitos podrían tenerse en cuenta en el futuro por el TJCE, a la hora de determinar, si el artículo 20 contiene unas medidas adecuadas al objetivo de facilitar la supervivencia de la pequeña y mediana empresa y no van más allá de lo necesario para cumplir tal objetivo.

Si las reducciones a la transmisión de la empresa familiar son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos que reúnan los requisitos del artículo 20 de la LISD, por lo que quedarían excluidas de la prohibición del artículo 87.1 del T.C.E. Sin embargo, también deben cumplirse el resto de los requisitos antes enunciados para ser consideradas como una *"medida general*", en el sentido de adecuadas y proporcionadas al cumplimiento de un objetivo comunitario.

Adecuación de la reducción del artículo 20 de la Ley 29/1987

Para la consideración como "medida general" de las reducciones a la transmisión de la empresa, deberán estar justificadas en base a las consideraciones anteriormente señaladas, cumplimiento de un objetivo comunitario, como es la de facilitar la transmisión de la empresa familiar, de manera que las medidas fiscales sean adecuadas a tal objetivo y no vayan más allá de lo necesario. Sin embargo, la legislación española difiere sustancialmente de lo señalado en las disposiciones comunitarias, fundamentalmente en el artículo 6 de la *Recomendación 94/1069/CE*[437] sobre transmisión de la empresa y *la Carta Europea de la Pequeña Empresa,* por lo que aquella no estaría justificada al contener una regulación no adecuada con el objetivo comunitario, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

a) *No limita el campo de aplicación de la reducción a la pequeña y mediana empresa,* como recomienda la legislación comunitaria e implícitamente exige el TJCE. Salvo algunas Comunidades Autónomas, que han limitado el beneficio fiscal a las entidades de reducida dimensión o hasta unos determinados parámetros (volumen de negocio, etc.)[438]. La legislación estatal y autonómica es aplicable a todo tipo de empresas, incluso las empresas cotizadas, a las que no parecería justificada su aplicación. Cuando, además, no existe en el derecho comunitario una definición de la empresa familiar[439], donde ya la doctrina se ha referido a la dificultad de la definición de dicho concepto[440], debido a que en ella confluyen dos instituciones, la *empresa* y la *familia*, cuyos límites en ambos casos son muy difusos. Mientras, la jurisprudencia del TJCE, parece circunscribir el ámbito de protección a las pequeñas y medianas empresas *Geurts Vogten*, apartados 25 y 26, y de 17 de enero de 2008, *Jäger*, apartado 50.

b) La normativa española *no exige la continuidad de la actividad económica*, basta con el mantenimiento de su valor durante un período de 10 años en las adquisiciones *mortis causa*[441]. Así, la Resolución de la Dirección General de Tributos en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo[442], señala que basta con el mantenimiento del valor para que se considere cumplido el requisito en las transmisiones *mortis causa.* Mientras la legislación comunitaria, admite esa reducción, siempre que se prosiga de manera creíble, la actividad de la empresa por un período mínimo, y así se ha establecido expresamente en Francia.

c) No condiciona la aplicación del *beneficio fiscal para los activos estrictamente profesionales*. El artículo 20 en su remisión al artículo 4.8 de la Ley sobre el Impuesto sobre el Patrimonio,

[437] *Diario Oficial* n.º L 385 de 31/12/1994 p.0014-0017.

[438] La Comunidad de Asturias limita la aplicación de la reducción a empresas individuales, negocios profesionales o participación en entidades cuyo valor no exceda de 5 millones de euros (art. 4 y 6 de la Ley 15/2002); Canarias hasta de 3 millones de €.(empresa o entidad, art. 2 de la Ley 2/2004); Galicia reduce la aplicación de la reducción a las entidades de reducida dimensión establecida en el Impuesto sobre Sociedades (art. 5 de la Ley 9/2008). Castilla y León (art. 22 del DL 1/2006), Extremadura (art. 15 DL 1/2006) y La Rioja (art. 4 de la Ley 5/2008, excluyen a aquellas empresas que coticen en los mercados organizados.

[439] Gortázar Lorente, C.: *Derecho y empresa familiar: el protocolo y sus instrumentos de desarrollo*. Ponencia de las XIII jornadas de derecho catalán, 2004, pág. 2.

[440] Entre otros, V.M. Garrido de Palma, AAVV *La empresa familiar ante el derecho. El empresario individual y la sociedad de carácter familiar,* seminario organizado por el Consejo General del Notariado en la UIMP, Civitas, Madrid, 1992,; J. Reyes López, *la empresa familiar*, Tirant lo blanch, Valencia, 2000, págs, 199 y ss.; F. Vicent Chulià. y otros (Cuatrecasas*), el Buen Gobierno de las Empresas Familiares, Pamplona*, Tomsoon-Aranzadi, 2004.

[441] Salvo en Cataluña, que exige el mantenimiento de la actividad en el supuesto de transmisión de participaciones en entidades (art. 2. séptimo de la Ley 21/2001 de 28 de diciembre).

[442] En este sentido véase la Consulta de la DGT, de 3 de abril de 2006, I.S.D. / E-2849. Carta Tributaria, 21/2006, pág. 72.

ha trascrito el concepto de sociedades patrimoniales del antiguo artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, considerando no patrimonial a aquellas sociedades que hasta el 49 por 100 de su activo no esté afecto a actividades económicas. De manera que este porcentaje de bienes también gozaría del beneficio fiscal, salvo en aquellas Comunidades que han establecido expresamente la reducción proporcional al importe del activo afecto sobre el total[443].

No existiría, en la regulación de la Ley 29/1987, las suficientes garantías de que la exención tributaria se aplica a los activos estrictamente empresariales o profesionales. De ahí, la crítica doctrinal en el sentido de que, muchas veces se utiliza este medio para eludir el Impuesto, detrayéndose de sujeción bienes personales del transmitente.

d) No permite su aplicación a los sucesores no familiares, que continúen la actividad y que garanticen el ejercicio de la actividad durante un determinado plazo. De manera que la reducción no sería adecuada para garantizar la supervivencia de una empresa, de cumplir el objetivo comunitario.

Como conclusión debemos señalar que, la normativa española, tanto a nivel estatal como autonómico, cambia la naturaleza del beneficio fiscal para facilitar la sucesión de la empresa familiar, para transformarlo en una *exención subjetiva*. Ya que no se reduce la carga fiscal de la misma, sino que se establece su práctica exención, al mismo tiempo que se limita su aplicación a los familiares beneficiarios, sin exigir la continuidad en el ejercicio de la actividad, ni aplicarse a los activos estrictamente profesionales, excluyendo su aplicación a terceros que se comprometan a su supervivencia.

De forma que puede concluirse que la medida no es adecuada para conseguir el objetivo comunitario, queda por determinar la proporcionalidad de la propia medida.

Proporcionalidad de la medida fiscal

Los beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar deben tener unos efectos proporcionales con la derogación singular de la prohibición del artículo 87.1 del TCE[444]. Frente a la *exención* en la normativa española. La legislación comunitaria habla de "reducir" la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en la Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas. En este sentido, la *Resolución del Parlamento Europeo 14 de marzo de 2006, sobre la aplicación de la Carta Europea de la Pequeña Empresa,* en su apartado 24, habla de *favorecer* y *facilitar* la transmisión y adquisición de las pequeñas y medianas empresas, y el apartado 7 de la *Carta Europea de la Pequeña Empresa* utiliza el término "facilitar la sucesión de pequeñas empresas". Sin embargo, la reducción en la normativa estatal del 95 por 100, llegando en algunas Comunidades Autónomas al 98 ó 99 por 100, supone la práctica exención de la transmisión gratuita. Por otra parte, la medida fiscal es aplicable a cualquier tipo de empresa, grandes empresas e incluidas la cotizadas, donde la ayuda no estaría justificada.

Al mismo tiempo, que permite la exención de un porcentaje de hasta el 49 por 100 por activos de las sociedades, no afectos a actividades económicas, con los efectos contrarios a la formación de un mercado interior europeo, y que se pretende en base a una competencia no falseada.

Por lo que cabe señalar que este tipo de medidas no son proporcionales con el objetivo que tratan de conseguir, que van más allá de lo necesario, al establecer una exención, una derogación singular del régimen tributario en la transmisión gratuita de las empresas, cuyos efectos exceden del objetivo pretendido.

En definitiva, ha de concluir que la normativa estatal, que se ha transmitido a la autonómica, sobre las reducciones a la transmisión de la "empresa familiar", no es adecuada con el objetivo comunitario de la supervivencia de la pequeña y mediana empresa, y sus consecuencias van allá de lo necesario para el cumplimiento de tal objetivo, por lo que la medida se convierte en una auténtica exención para los beneficiarios frente al resto de sus competidores, lo que determina que estos beneficios fiscales constituyan una auténtica ayuda de Estado.

[443] Aragón: art. 131.3 y 132.3 del D.L. 1/2005, en proporción a la afectación; Asturias: en proporción al activo afecto sobre el patrimonio neto de la entidad, art. 6 de la Ley 6/2008; Cataluña: art. 2 de La Ley 21/2001, en proporción al activo afecto sobre el patrimonio neto de la entidad; Galicia: art. 5 de la Ley 9/2008, de 28 de julio, exención parcial.

[444] Véanse, en particular, las sentencias de 13 de septiembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 35; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 47, así como de 29 de marzo de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rec. p. I-0000, apartado 37.

Al mismo tiempo estas reducciones son discriminatorias al excluirse a los *ciudadanos comunitarios* no residentes en el disfrute de la reducción por adquisición *inter vivos* de la empresa familiar, que además de infringir la normativa constitucional, podría contravenir la normativa comunitaria con relación a las libertades económicas. E igualmente todas las reducciones autonómicas a la transmisión de la empresa familiar, ya que no se ha cedido el Impuesto para los sujetos pasivos no residentes.

Finalmente con relación a las medidas autonómicas que establecen la reducción de la base imponible correspondiente a la donación de dinero para la constitución de una empresa o adquisición de una empresa individual o negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades, éstas no tienen como finalidad la supervivencia de la empresa familiar, sino la constitución de una nueva o la adquisición de una existente, que no constituye una política comunitaria, por lo que pueden clasificarse claramente como ayudas de Estado[445].

Esta unidad de mercado y el ejercicio de la libertad de empresa en igualdad de condiciones, en definitiva han quedado desfigurados por la existencia de los beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar en este impuesto[446] en la actual redacción, ya que tanto la regulación estatal como autónoma condicionan el beneficio a un determinado parentesco, con lo que dicha limitación entra en contradicción con la finalidad de supervivencia de la empresa[447]. Además esta diferencia de trato debería estar justificada[448], para lo cual habrían de seguirse las recomendaciones comunitarias[449] en orden a facilitar dicha transmisión (no la exención), limitándose el beneficio a la pequeña y mediana empresa, exigir la continuidad durante un período mínimo y abrir el beneficio fiscal a terceros.

7.2. Las Ayudas Fiscales a la Transmisión de la Empresa Familiar en la Normativa Autonómica

En segundo lugar, deberíamos preguntarnos, si las políticas comunitarias concernientes a la lucha contra la competencia fiscal desleal, incluido el régimen de ayudas de Estado, pueden referirse a las medidas fiscales de los entes infraestatales dictadas de acuerdo al modelo de organización territorial de un Estado miembro. En particular, si las medidas establecidas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de su competencias normativas tendentes a facilitar la transmisión de la empresa familiar son *medidas selectivas* al ser aplicadas en una parte del Estado o si el marco de referencia debe considerarse su territorio por el contrario.

La compatibilidad del sistema de financiación autonómico español con el Derecho Comunitario debe estudiarse a partir del modelo competencial en materia fiscal, que es una consecuencia de la organización territorial del Estado español. En este sentido, hay que destacar que las normas comunitarias no afectan a los principios básicos de los sistemas constitucionales de los Estados miembros, entre los cuales se incluyen los relativos a su organización territorial[450]. El Derecho Comunitario es, en principio, neutral frente a su organización territorial de cada Estado miembro, sin que éste pueda objetar la concurrencia la normativa reguladora de su organización territorial que traslada a otras entidades las competencias de la normativa trasgredida. Como ya señaló el Tribunal Constitucional en su sentencia 252/1988, de 20 de diciembre (FJ 2.3). Esa indiferencia comunitaria comprende las normas que hacen posible a autonomía financiera de las Comunidades Autónomas que reconoce la Constitución[451].

[445] Comunidad de Baleares: art. 30 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, y art. 13 de la Ley 1/2009, de 25 de febrero (adquisición o creación de empresa con mantenimiento del empleo; Murcia: art. 2 de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre.

[446] Caro Robles, V.: "La transmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Revista de Contabilidad y Tributación*, …, cit., págs. 86 y ss.

[447] Herrera Molina, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán,* …, cit, pág. 384.

[448] Lete Achirica, C.: "La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales", .., cit., pág. 5.

[449] Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994 (94/106/CE), así como la Carta Europea de las Empresas aprobada por el Consejo el 13 de junio de 2000.

[450] El principio de autonomía institucional, acuñado por la jurisprudencia del TJCE viene a señalar que las disposiciones de los Tratados o demás normas comunitarias que establecen una serie de poderes u obligaciones, no imponen un modelo institucional para su ejecución, dependiendo del sistema constitucional de los Estados miembros. Sentencia *Comisión/Países Bajos* de 25 de mayo de 1982.

[451] Martínez García-Monco, A.: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Ed. Lex nova. Valladolid, 1996, pág. 24.

Sin embargo, la libertad de los Estados para distribuir competencias está limitada por la primacía del Derecho Comunitario, de modo que el reparto competencial establecido en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y el resultado de su ejercicio por éstas, aun siendo una cuestión interna de los Estados, no pueden obstaculizar ni impedir la plena eficacia del dicho Derecho[452]. De manera que indirectamente, ello significa que las normas internas de los Estados miembros en que se plasme esa distribución competencial estarán afectadas, como todas las normas que integran los ordenamientos internos, por el principio de primacía del Derecho Comunitario. Éste es indiferente frente a la articulación competencial interna de los Estados miembros, siempre que tal articulación no menoscabe su nota esencial de primacía, por lo que la fórmula del Estado de las autonomías es indiferente a la valoración del derecho comunitario[453]. Esto mismo será predecible de las normas reguladoras del sistema de financiación, que son normas del Estado[454], derivadas del principio de autonomía del artículo 156.1 de la CE y que están, por tanto, sometidas también a dicha primacía (así como las normas autonómicas dictadas a su amparo). Y el responsable del cumplimiento del Derecho Comunitario es el Estado en su conjunto, abarcando todos los entes públicos de base territorial, incluidas las normas que las Comunidades Autónomas dicten en el ámbito de lo que puede llamarse sistema de financiación y en ejercicio de su autonomía financiera, que puedan incurrir en contradicción con la normativa europea. La jurisprudencia del TJCE ha señalado de forma muy clara[455] que un Estado miembro no puede alegar ninguna peculiaridad interna, propia de su sistema de fuentes de producción normativa –que puede proceder de la distribución territorial del poder normativo tributario– para no cumplir con las obligaciones derivadas de las disposiciones comunitarias[456]. Y, en concreto, para vulnerar la obligación de respetar el contenido de las libertades económicas.

Tradicionalmente los criterios para valorar la selectividad de una medida eran los de *sectorialidad y de horizontalidad*. Un tercer criterio la *regionalidad* es mucho más reciente[457], aunque no cabe duda que las ayudas, geográficamente limitadas, pueden beneficiar a sectores y empresas determinadas. Desde este punto de vista habría que distinguir entre las medidas derivadas de la autonomía tributaria de los entes susbcentrales, que no entrarían dentro de la prohibición de las ayudas selectivas, de aquéllas que alteran el régimen normal de tributación de un país, y por tanto prohibidas, Vid. asunto *Alemania/Comisión* [STJCE de 19 de septiembre de 2000 (C-156/98, Rec. p. I-6857), apartados 78 a 83], antes citada. No obstante cada vez era más dura la interpretación de la Comisión sobre las ayudas de los entes infraestatales[458]. valoración que sancionada por el TJCE, entre otros, asunto *Francia/ Comisión, KimberLey Clarke* [STCE de 26 de septiembre de 1996 (C-241/94, Rec.p.I-4578), apartado 34], hasta la irrupción de la nueva jurisprudencia del T.J.C.E. sobre esta materia, a la que seguidamente haremos referencia.

La Capacidad de las Comunidades Autónomas para crear y regular Impuestos

En el ordenamiento constitucional español existen dos sistemas de financiación de las Comunidades Autónomas, el régimen común y los denominados regímenes forales, propio de la Comunidad Navarra y de los Territorios Históricos vascos.

El régimen español de financiación de las Comunidades Autónomas se basa, por mandato del artículo 156.1 de la Constitución española, en los principios de autonomía financiera, coordinación y solidaridad. En este marco de solidaridad y de coordinación, se reconoce como componente fundamental del ejercicio de la autonomía financiera, la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan crear sus propios ingresos, incluidos los ingresos de carácter tributario, seleccionando

[452] Falcón Tella, R.: "El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea,", S*istema Fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, 1995, págs. 46 y 47.

[453] García Margallo- Méndez Vigo-Martínez- Pujalte López, *Financiación de las Comunidades y Corresponsabilidad Fiscal,* Fundación Bancaixa, Valencia, 1996, pág. 219.

[454] Sentencia del TC 63/1986, de 21 de mayo.

[455] Sentencia del TJCE *Hansa Fleisch/Landrat des Kreises Sheeswing-Flesburg*, de 10 de noviembre de 1992 y *Comisión/Alemania* de 17 de octubre de 1991.

[456] García Margallo- Méndez Vigo-Martínez- Pujalte López, *Financiación de las Comunidades y Corresponsabilidad Fiscal,…,* .cit., pág. 219.

[457] Pinto, C.: *Tax competition and EU Law*, Netherlands: Kluer Law Internacional, 2003 (EUCOTAX, Volumen 7), págs. 103-103.

[458] Schón, W.: "Taxation and State Aid Law in the European Union". *Common Market Law Review*, n.º 36/1999, págs. 922 y ss.

sus hechos imponibles, esto es, las manifestaciones de capacidad contributiva que pueden gravar, de acuerdo con lo señalado por los respectivos Estatutos de Autonomía y por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, prevista en el artículo 157.3 para regular el ejercicio de las competencias financieras. Por otra parte, el sistema foral de financiación incluye la capacidad de los territorios forales para diseñar su propio sistema a través del ejercicio de sus competencias de acuerdo con la CE, los Estatutos de Autonomía del País Vasco y Navarra y las leyes de Concierto y Convenio, antes citadas.

Al margen del significado que haya de darse a la calificación como *"originario"* del poder tributario del Estado[459], lo cierto es que las Comunidades Autónomas tienen la posibilidad de ejercer su poder normativo en materia tributaria[460], disponiendo de competencias normativas respecto a los tributos concertados o convenidos, así como *cedidos* en los términos en que lo determinen las respectivas leyes de cesión; en este sentido, las Comunidades de territorio común en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pueden crear beneficios fiscales, entre ellos los creados con el objetivo de facilitar la transmisión de la empresa familiar, susceptibles de infringir la prohibición comunitaria sobre ayudas de Estado. Al igual que las Comunidades forales.

Por lo anterior, se deduce que una Comunidad Autónoma, en tanto poder público con capacidad para adoptar previsiones fiscales, puede establecer alguna o algunas de las medidas calificables como selectivas.

Sin embargo, el art. 87.3. a) y c) del Tratado excluye de tal consideración las ayudas de *carácter regional*[461]*.* Se trata de una excepción que el TJCE no ha permitido que fundamente la aplicación de una medida fiscal selectiva si la causa del desequilibrio que la medida pretende corregir no es estrictamente territorial, asunto *Alemania/Comisión*, antes citado, sobre ayudas alemanas. Y, el carácter restrictivo con el que se ha planteado la admisibilidad de las ayudas regionales ha determinado la improcedencia de todas aquellas que no encajen en el estrecho marco del artículo 87.3.a) y c) del Tratado[462].

Otras excepciones que pueden tener una relación más directa con las normas fiscales selectivas como ayudas de Estado serían, en primer lugar, los fines inherentes al sistema tributario para justificar una medida selectiva, así la Comunicación de 1998, apartado 23, habla de "medidas cuya racionalidad económica las hace necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal"*,* pero dichas finalidades no han sido determinadas. Mientras junto a la finalidad recaudatoria se unen las finalidades extrafiscales[463]*,* por lo que identificar las medidas intrínsecas al Derecho tributario a que hace referencia la Comisión es muy difícil, como pudiera ser la proporcionalidad de las medidas regionales para alcanzar las finalidades perseguidas. En principio las finalidades extrafiscal será admitida si persigue una finalidad protegida por el Tratado, como pueden ser las ayudas de finalidad regional del apartado 3.a) o c) del artículo 87 del TCE[464], siempre que estén reservadas a ciertas regiones y tengan por objetivo específico su desarrollo.

En segundo lugar, la *excepción de naturaleza y estructura del sistema tributario.* Se trataría, en suma, de si se pueden admitir medidas fiscales adoptadas por un ente subcentral, atendiendo a que el principio de autonomía territorial puede formar parte de la estructura del sistema tributario del Estado miembro. No obstante, los términos tan restrictivos en que lo ha hecho la Comisión en la *Comunicación COM 98/C 384/03*), antes citada, no permitiría entender que la autonomía fiscal de una región fuese un elemento esencial del sistema *a proteger* y que pudiera oponerse con carácter general a la aplicación del artículo 87 del Tratado[465]. El TJCE en el caso *España/Comisión [*STJCE de 15 de julio de 2004 (C-501-00, Rec. p. I-6717)], no había aceptado las referencias al principio de auto-

[459] Ferreiro Lapatza, J.J.: "Las fuentes del derecho Financiero en la Constitución Española", en la *Constitución y las Fuentes del Derecho*, Vol. II, IEF, Madrid, 1985, págs. 901-919.

[460] Casado Ollero, G.: E*l sistema impositivo de las Comunidades Autónomas, una aproximación a las funciones del tributo regiona*l, Instituto de Desarrollo Regional, 1981, pág. 21.

[461] Fernández Fernández, J.: "*Las ayudas con finalidad regional y la cohesión económica y social, Ayudas públicas y libre competencia en el mercado europeo"*, Boletín Asturiano sobre la Unión Europea, suplemento n.º 9, abril 1996, pág. 61.

[462] Martínez Jiménez, A.: "El concepto de Ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE*", Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, 2001, pág. 102.

[463] Birk, D:"Steuerzweck und Steuerbegriff", *Steuer und Steuerium*, Helt. 6/1986, págs. 163 y ss.

[464] Directrices de la Comisión sobre las Ayudas de estado de finalidad regional (DO 1998, C 74, pág. 9.

[465] Soler Roch, M.T.: "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del T.J.C.E. sobre ayudas de Estado, …, cit, pág 5.

nomía financiera territorial, ni legitimado las medidas fiscales selectivas adoptadas por un órgano subcentral del Estado por la protección constitucional de un régimen fiscal especial en la sentencia del caso *Ramondín y otros/Comisión* [STJCE de 11 de noviembre de 2004 (C-186/02 P y C-188/02 P, Rec. p. I-10653)]. El que la existencia de un régimen fiscal especial, de incidencia territorial, no legitimaba la adopción de ventajas fiscales diferenciadas es, también, otro elemento que ha coadyuvado a admitir que podían existir medidas fiscales constitutivas de ayudas de Estado, cuyo carácter selectivo se deba exclusivamente a su incidencia territorial.

Por tanto, las medidas fiscales de incidencia territorial que puedan adoptar las Comunidades Autónomas en España deberían catalogadas como ayudas fiscales selectivas, al no ser aplicables en todo el territorio nacional y no ser subsumibles en algunas de las excepciones previstas en el artículo 87 del TCE. Calificación que ha cambiado radicalmente de acuerdo a la siguiente jurisprudencia.

Las sentencias de los asuntos Azores y País Vasco

La Comisión había considerado selectivas las medidas fiscales de alcance *regional*, salvo que resulten subsumibles en algunas de las excepciones a la citada regla de la incompatibilidad de las ayudas de Estado contempladas en las letras a) y c) del art. 87.3 del Tratado de la Unión Europea. Por tanto, y según la *Comunicación de la Comisión sobre ayudas fiscales de 1998* antes citada, sólo las disposiciones tributarias aplicables en la totalidad del Estado miembro no presentaban, a efectos del art. 87.1 del Tratado, el atributo de la selectividad[466]. Lo que suponía que, en principio, se estarían considerando ayudas de Estado las medidas fiscales reservadas a las empresas que se ubican u operan en una zona delimitada de un país de la Unión Europea, y por tanto, también a las medidas que adopte una autoridad regional o un territorio autónomo, pues su ámbito de incidencia será necesariamente territorial en el marco de un Estado.

Frente a la indiferencia de la Comisión a la estructura interna de un Estado, centrada en los efectos de las medidas, el TJCE admite la descentralización política como elemento modulador del criterio de selectividad regional, con la introducción de un modelo para impedir la consideración como medidas regionales selectivas de aquéllas dictadas en el ejercicio de autonomía financiara por un ente suficientemente autónomo.

La sentencia del TJCE relativa al régimen fiscal de las Azores, asunto *Portugal/Comisión* [(STJCE de 6 de septiembre de 2006 (C-88/03, Rec. p. I-7115], estableció una vía inédita hasta entonces en la jurisprudencia para interpretar el requisito de selectividad regional y un cambio significativo en la doctrina del Tribunal de Luxemburgo sobre las ayudas de Estado constitutivas de medidas fiscales selectivas adoptadas por entes subcentrales de un Estado miembro y en la propia forma de abordar la competencia fiscal desleal y la elusión internacional. Se trata de una vía de escape a la postura dura de la Comisión que estaba en la práctica limitando el poder tributario de los entes subcentrales.

La sentencia del TJCE relativa al régimen fiscal de las Azores se enfrenta por primera vez a una variedad de ventajas fiscales concedidas por una región de un Estado miembro, partiendo, de que "… no puede deducirse de lo anterior que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro".

La sentencia distingue tres escenarios:

1. Que la medida hay sido dictada unilateralmente por el Estado, de manera que se aplica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional en un territorio concreto, medida que debe ser calificada como selectiva.
2. El segundo supuesto, es que todos los entes subcentrales tienen reconocidos potestades normativas en materia tributarias para reducir los tipos de gravamen. Entonces no hay una tributación normal en todo el territorio que pueda servir de marco de referencia, por lo que no cabe hablar de selectividad.

[466] Pascual González, M: *Las Ayudas estatales de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económica y Fiscal de Canarias.* Gobierno de Canarias, ..cit. págs. 208 y 209.

3. Finalmente, en el supuesto de que el ente subcentral dispone de una autonomía política y financiera suficientemente autónoma que le permite establecer tipos de gravamen inferiores a los que se aplican en el resto del Estado, que no tiene comparación con las que dispone otros entes. Esta asimetría, obliga al Tribunal a establecer tres requisitos para calificar una medida como selectiva, como veremos, que si se cumplen no cabe calificarla como tal. De manera que el marco de comparación puede ser inferior al del Estado, cuando el entre subcentral tenga autonomía suficiente, de forma que una medida aunque beneficia a las empresas de un determinado territorio, no puede calificarse de selectiva de acuerdo al artículo 87.1 del TCE.

Sobre esta cuestión, el TJCE ha venido a sentar una novedosa doctrina al intentar delimitar por vía jurisdiccional en qué casos una medida adoptada por una región o ente subcentral puede ser calificada como "*selectiva*" y, por tanto, resultar constitutiva de ayuda de Estado, y sobre todo, para resolver la cuestión de si el marco de referencia para apreciar la selectividad debe ser necesariamente el ámbito territorial del Estado miembro. El pronunciamiento del TJCE debió tener en cuenta el dato de que el Gobierno portugués basaba fundamentalmente su oposición a que las reducciones del régimen de las Azores no tenían carácter de medidas selectivas, y en el hecho de que la Comisión tomó como marco de referencia la totalidad del territorio portugués. Para lo cual resultaba necesario aclarar si para apreciar la selectividad de una medida era o no necesario situarla en un marco de referencia nacional, cuando, apartado 54, respecto al criterio de selectividad constitutivo del concepto de ayuda Estado, pudiera favorecer a "determinadas empresas o producciones" en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, sentencias de los asuntos *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer&Peggauer Zementwerke* [STJCE de 8 de noviembre de 2001 (C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41)], *GIL Insurance y otros* [STJCE de 29 de abril de 2004 C-308/01, Rec. p. I-4777), apartado 68] y *Heiser* [STJCE de 3 de marzo de 2005 (C-172/03 Rec. pp. I-1627 y ss), apartado 40].

Pues bien, a juicio del TJCE, para que una medida fiscal adoptada por las entidades infraestatales, aquélla debe haber sido dictada por una entidad que goce de una *autonomía institucional, de procedimiento y económica* del Gobierno central, que mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en que operan las empresas. Esta doctrina ha sido ratificada en la sentencia sobre las ayudas fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco, asunto *UGT-La Rioja y otros* [STJCE de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06)], en relación el establecimiento con carácter general de un tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades por dichos Territorios inferior al correspondiente al Estado, así como la creación de una deducción en la cuota líquida de dicho Impuesto por la inversión en activos fijos materiales, no existente en el ordenamiento jurídico estatal, de manera que deberá considerarse para apreciar la selectividad de una medida, en el marco de un régimen jurídico concreto, si dicha medida favorece a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. Cuando, a este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio de un Estado, si la entidad infraestatal para el TJCE, de acuerdo con sentencia citada, "desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operen las empresas. Ese papel fundamental es consecuencia de la autonomía y no un requisito previo de ésta" y continúa "De lo que se deduce que los únicos requisitos que deben cumplirse para que el territorio en que se ejerce su competencia una entidad infraestatal sea el marco pertinente para apreciar si una decisión adoptada por ésta tiene carácter selectivo son los requisitos de autonomía institucional, autonomía de procedimiento y autonomía económico financiera"[467].

*Autonomía institucional***,** que para el Tribunal significa que la normativa fiscal a través de la que se introduce el beneficio fiscal de alcance territorial sea aprobada por una autoridad territorial que, desde el punto de vista administrativo, cuente con un estatuto político que la designe como una Administración territorial distinta de la del Estado. Así, los fundamentos 57 y 58 de la sentencia Azores recuerdan que el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, sino que puede tomar en consideración a una *entidad infraestatal* siempre que "cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas".

[467] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartados 55 y 60.

Frente a la regla tradicional de la autonomía institucional y de la irrelevancia de la organización territorial interna a efectos del cumplimiento del Derecho Comunitario, el TJCE da un significado al aspecto institucional interno del Estado. Y ello, teniendo en cuenta que en Europa coexisten diversos modelos de organización territorial, desde el Estado español de las Autonomías, hasta el *federalismo cooperativo* alemán[468] o el *Estado regional* italiano[469]. No obstante, el Tribunal no se pronuncia sobre cómo debe ser esa autonomía para que tenga capacidad de adoptar medidas que no constituyan ayudas de Estado, no parece que se exija ninguna organización de cuño federal para que exista este requisito de autonomía, basta con que la entidad infraestatal desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas derivado de su autonomía. El hecho que las normas o actos aprobados por la entidad infraestatal estén sometidas al control de jurisdiccional no afecta a dicha autonomía, ya que el control de legalidad "tiene por función hacer que se respeten los límites preestablecidos de las competencias de diferentes poderes, órganos o entidades del Estado, pero no determinar sus límites"[470].

Bastará que el ente territorial subcentral tenga reconocida capacidad para determinar los fines que, en tanto ente público, pueda perseguir, mediante el establecimiento de una política fiscal y presupuestaria. Esto es, se está exigiendo una autonomía política a través de la posibilidad de definición de un ámbito de intereses públicos propios y de la selección de necesidades públicas. Y esa autonomía deberá ser ejercitable a través de actos que pertenecen al área de la función de predisposición normativa o de la función ejecutiva[471], lo que llevará a los entes territoriales autónomos a definir, como dice Mortati, un ordenamiento jurídico propio[472]. Tal posibilidad de disponer de un ordenamiento jurídico propio no ha de suponer necesariamente, a juicio de García Novoa[473], capacidad para definir un sistema tributario.

El segundo requisito que exige el TJCE, sería la llamada *Autonomía de procedimiento.* O lo que es lo mismo, que la norma que crea la ventaja fiscal se elabore y apruebe sin interferencias del Estado central y sin que éste pueda intervenir en su contenido. Así, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada "sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido*"* (sentencia *Azores*, apartado 57).

La intervención del Estado, debe ser una intervención directamente orientada a dirigir o condicionar la decisión de adoptar el beneficio, de manera que la entidad territorial subcentral no estaría realmente ejerciendo su autonomía financiera. En ese caso, como dice el apartado 58 de la sentencia Azores, la medida no habría sido adoptada por la entidad infraestatal en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central. De este modo, ni los controles genéricos de legalidad, antes citados, que pudiera desarrollar el Estado, ni las intervenciones de éste en el ejercicio de sus competencias de coordinación y solidaridad, ni mucho menos aspectos más genéricos como las circunstancias de que las normas institucionales básicas de los entes territoriales sean normas del Estado, determinan una intervención del Estado en la adopción de la medida fiscal por el ente subcentral que impida hablar de autonomía a estos efectos.

Un tercer requisito, es el de la Autonomía Económica y Financiera. Este requisito decisivo para que el TJCE se pronunciase en contra de las subsistencias de las rebajas fiscales en el archipiélago de las Azores, es aquel según el cual, para que no nos encontremos ante una medida fiscal selectiva, las autoridades regionales deben asumir el coste recaudatorio que se produzca sin

[468] Albert Rovira, E: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid 1988, págs. 343 y ss. El Federalismo de cooperación se articula a través de las llamadas tares comunitarias" previstas en el art. 104.a.4) de la Grungesetz.

[469] Mortati, C: *Instituzione di Diritto Pubblico*, t.I, décima ediziones, Cedam, Padova, 1991, págs. 633 a 638. Señala fórmulas italianas de descentralización orgánica y funcional.

[470] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartados 80 y 83.

[471] Simón Acosta, E.: "La proyectada autonomía financiera regional", En E*studios sobre el Proyecto de Constitución,* Madrid, 1978, pág. 591.

[472] Mortati, *Instituzione di Diritto Pubblico*, .., cit, pág. 11.

[473] García Novoa, C: "La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España", *Dereito*, Revista Jurídica de Santiago de Compostela, 2007, pág. 203 a 239.

que el Gobierno central u otras regiones les puedan compensar mediante ayudas o subvenciones. Así lo dispone la sentencia en el fundamento 67: "para que pueda considerase que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infaestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida*".*

Para ello será necesario evaluar el tipo de compensación que establezca el Estado para saber si la misma excluye la existencia de una verdadera autonomía financiera. Esa compensación financiera puede ser "declarada y específica", así como también "oculta" y deducirse únicamente del examen concreto de los flujos financieros existentes entre la entidad infraestatal de que se trate, el Estado miembro al que ésta pertenezca y las demás regiones de este último[474]. Es decir, deberá tenerse en cuenta las compensaciones expresamente establecidas en la norma como tales o también la denominada *compensación silenciosa (Stillfinanzausgleich),* esto es, el efecto de compensación no previsto cuando normas del Estado provocan una alteración sobrevenida y unilateral de las reglas de reparto de las fuentes de financiación entre el Estado central y los territorios autónomos.

En segundo lugar, la decisión de reducción del impuesto adoptada por la entidad infraestatal tiene que tener como consecuencia mayores transferencias financieras del Estado o de otras regiones en beneficio suyo, debido a los métodos de cálculo utilizados para determinar los importes que deben transferirse[475]. En este sentido el TJCE ha señalado que el "mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el estado Central y sus entidades infraestatales que existan transferencias financieras de dicho Estado hacia esta últimas no basta, en cuanto tal para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medias fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales", cuando es necesario una relación de causa a efecto, por lo que cabría afirmar que las "compensaciones" de carácter general inspiradas en motivaciones de solidaridad"[476], como las que reciben los *landers* a través del ajuste financiero secundario (*Finazausgleich)*[477]*,* no afectan a la autonomía económica de la entidad que dicta la medida fiscal.

Un *último requisito* propuesto por la sentencia objeto de análisis, es el de que legislación tributaria regional, para no ser selectiva, deba ser de *aplicación general al conjunto de las empresas* que operen en dicho territorio, sin que existan criterios selectivos. Así lo establece el fundamento 62, cuando señala que habrá que comprobar "si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia". Ya que si se toma como marco de referencia es el territorio del ente subcentral, la medida fiscal ha de aplicarse a todos las "empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en su territorio" por lo que no debe coincidir necesariamente con el territorio de un Estado miembro, de tal modo que la medida fiscal que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional puede ser selectiva, si la "medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate*",* apartado 58 del asunto Azores.

[474] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Ayudas Territorios Históricos de la CA del País Vasco, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartado 133.

[475] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Ayudas Territorios Históricos de la CA del País Vasco, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartado 134.

[476] Teo Moldes, E: "Autonomía financiera de las regiones y solidaridad: la perspectiva constitucional", *RDFHP* , 144, pág. 103.

[477] El principio de compensación financiera en la doctrina alemana, incluye el principio de ordinalidad. Se trata de un principio que se ha manejado mucho en Alemania, y que aparece citado en la sentencia del Bundesverfassungsgericht de 11 de noviembre de 1999, sobre la *Finazausgleichgesetz.* La sentencia en virtud de la cual el Tribunal Constitucional Alemán dictó la doctrina tuvo su origen en la reclamación de los länder de Bayern, Baden-Wütenberg y Hessen. La esencia del principio consiste en la afirmación efectuada por el máximo órgano de interpretación de la Constitución alemana, de que la posición relativa de un länder en términos *de renta per cápita* no puede quedar alterada a consecuencia de la aplicación de los mecanismos de nivelación.

Las reducciones autonómicas a la "creación" y "transmisión de la empresa familiar", como Medidas Generales: La Comunidad Autónoma como marco de referencia

Las Comunidades Autónomas en territorio común han creado, como reducciones propias o análogas, determinadas reducciones por la transmisión de la empresa familiar o la creación de una empresa**.** En España, tanto las Comunidades Autónomas de régimen común como los Territorios históricos de las Comunidades forales tienen una autonomía suficiente a efectos de que, las medidas fiscales que puedan emplear queden excluidas de la catalogación como medidas fiscales selectivas.

La Constitución española establece para las Comunidades Autónomas no forales unos ingresos fiscales propios y otros cedidos por el Estado. Son sus Asambleas legislativas competentes de acuerdo con la LOFCA para establecer su política fiscal; igualmente las Diputaciones forales pueden crear beneficios fiscales en los tributos concertados o convenidos de acuerdo a las leyes de concierto y convenio. En este sentido, debemos estudiar si las reducciones autonómicas, derivadas de la cesión de la capacidad normativa por la Ley 21/2001 a las CCAA de régimen común, así como las disposiciones dictadas por los Territorios forales, respetan la legislación comunitaria en materia de ayudas de Estado de acuerdo con las sentencias del caso Azores y la relativa a las ayudas de los Territorios Históricos de la Comunidad Vasca.

De acuerdo con lo enunciado es necesario señalar, en primer lugar, que la jurisprudencia del TJCE ha reiterado que los objetivos de carácter meramente económico no pueden justificar un obstáculo a las libertades fundamentales, asuntos *Collective Antennnevoorening Gorda* [STJCE de 25 de julio de 1991 (C-288/89, rec.p.I-4007), apartado 10] y *Kohll* [STJCE de 28 de abril de 1998 (C-158/96, rec.p.I-1931), apartado 41]. Además, los beneficios fiscales a favor de la transmisión de la empresa familiar, no deberían considerarse una medida general de política fiscal o económica por el hecho de que dicha medida esté reservada a las empresas familiares, como señaló el Abogado General en las conclusiones del asunto *Geurts y Vogten*, apartado 48[478], sino que como señala la sentencia en el citado asunto, si la medida fiscal reúne determinados requisitos y condiciones. Por ello, ha de estudiarse si los beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar, o a la creación o adquisición de una empresa, constituyen medidas generales. En primer lugar, habrá que determinar si el marco de referencia es la Comunidad Autónoma para comparar si la medida es selectiva en relación con las empresas que se encuentran en la misma situación, así como en segundo lugar, si la medida es adecuada y proporcionada para conseguir el objetivo propuesto.

En cuanto a la primera cuestión, en España las Comunidades en territorio común pueden ampliar los porcentajes de reducción en la base imponible establecidos en la normativa estatal, lo que determina el establecimiento de una tributación menor en su territorio que el establecido a nivel nacional, así como crear sus propias reducciones de carácter propio o análogas; ambos tipos de medidas pueden entrar en el calificativo de ayudas de Estado, y el marco de referencia para calificar la medida lo constituiría el territorio de una Comunidad Autónoma, si se cumplen los requisitos de autonomía política, procedimental y financiera. E Igualmente cabe señalar para las Comunidades forales.

Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas

El principio de autonomía de las nacionalidades y regiones que integran el Estado español, reconocido en los artículos 2 y 137 de la Constitución española, tiene su concreción en la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal en virtud del artículo 156.1 del referido texto legal.

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas[479] y la Ley 21/2001, de 27 de diciembre[480], las Comunidades Autónomas en territorio común pueden regular las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Las Comunidades Autónomas pueden crear, tanto para las transmisiones *"ínter vivos"* como para las *mortis causa*, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de

[478] Citando la sentencia de 15 de junio de 2006, *Air liquide Industries Belgium* (C-393/04 y C-41/05).

[479] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, artículo 19.2.c).

[480] 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, artículo 40.1.a).

carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate (*reducciones propias*). Asimismo, las Comunidades Autónomas pueden regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarlas (reducciones análogas)[481]. En el mismo sentido, las Comunidades forales (y los Territorios Históricos) de acuerdo con la Constitución, sus Estatutos y las Leyes de concierto con el País Vasco y convenio con Navarra, tienen capacidad para establecer una medida de este tipo.

Esta potestad reconocida a las Comunidades Autónomas ha sido ejercitada con profusión, y así la mayoría de las de régimen común (a parte de las forales) han creado reducciones a la transmisión de la empresa familiar como "*propias*" o han mejorado la regulación estatal. Cabría pensar, en principio, de acuerdo con el aparato 17 de la Comunicación C/384 de la *Comisión sobre ayudas estatales relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*, que al ser ayudas que sólo pueden ser disfrutadas por las personas ligadas a un determinado territorio autonómico, de acuerdo con los puntos de conexión citados en el artículo 24.2 de la Ley 21/2001 para el territorio común[482], constituyen ayudas de Estado. Ya que las reducciones fiscales suponen un consumo de fondos públicos en forma de beneficios fiscales, representan una ventaja económica para el beneficiario al reducir la carga fiscal de la transmisión, así como pueden afectar al comercio comunitario, lo que podría afectar a la libre competencia comunitaria, asunto *Tiercé Ladbroke* [STJCE de 9 de diciembre de 1996 (C-353/95p, Rec. p. I-7007), apartado 26]. Por lo que hay que determinar si dichas medidas deben considerarse como selectivas, de acuerdo con la argumentación señalada en la sentencia de caso Azores[483] y que ha venido a fijar algunos criterios que deben cumplir las medidas fiscales dentro de determinados ámbitos territoriales infraestatales para que no sean consideradas ayudas de Estado[484]. Ya que como señala dicha sentencia*,* apartado 54*, el elemento de selectividad* se basa en una comparación entre dos grupos de empresas que se encuentran en el mismo marco de referencia (aquellas que son beneficiarias de la ventaja y las que no lo son), que sólo puede ser establecido con relación a una tributación que se considera normal. Veamos, por tanto, si los beneficios fiscales de las Comunidades Autónomas, cumplen estos requisitos para ser considerada su territorio como marco de referencia.

a) *Autonomía Política: La Comunidad, como entidad política y territorial autónoma del Estado*

Si la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas, la autonomía política correspondiente respecto del Estado, este principio se ve refrendado por el reconocimiento de un ámbito territorial propio y unas competencias exclusivas que se recogen en cada Estatuto de conformidad con los artículos 147 y 148 de nuestra Constitución Española, así como la existencia de Instituciones propias como la Asamblea legislativa que tiene capacidad para dictar normas con rango de ley, artículo 152 de la CE. Distinto es el caso de los Territorios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco que no pueden dictar normas con rango de ley, estando sometidas al control de la jurisdicción nacional, respecto a las disposiciones fiscales dictadas por las Diputaciones forales.

Aunque, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto de titularidad estatal, las Comunidades Autónomas en territorio común tienen cedida la competencia para mejorar las

[481] Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

[482] *a*) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo. *b*) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. *c*) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

[483] Azores 88-03, punto 22.

[484] Periódico la *Gaceta de los Negocios*, día 29 de noviembre de 2006, y su posible aplicación a las ayudas de la Comunidad Autónoma vasca., pág. 44.

reducciones estatales o crear otras propias sobre la sucesión empresarial, de acuerdo con los artículos 156 y 157.3 de la CE, en relación con la Ley 21/2001. Por tanto, ha de llegarse a la conclusión que cumple el primer requisito de autonomía institucional para tomar como referencia la respectiva Comunidad Autónoma a efectos de la consideración de una disposición normativa como "medida general", al ser titular de un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno Central, de acuerdo con la Constitución, los Estatutos de Autonomía y la LOFCA. Del mismo modo las Comunidades forales, de acuerdo con la Disposición Adicional primera de la C.E., sus Estatutos de Autonomía y las Leyes de Concierto y Convenio, así como de fijación del cupo. Así lo ha reconocido expresamente el TJCE para los Territorios Históricos y la Comunidad del País Vasco, en conjunto en este caso, en la sentencia de 11 de septiembre de 2008, antes citada, apartado 87. El hecho que la capacidad normativa haya sido reconocida por el Estado a las Comunidades Autónomas en la ley de cesión, de acuerdo con lo señalado en el artículo 150.1 de la CE o en las leyes de concierto o convenio, no afecta para el cumplimiento de este requisito, porque lo fundamental es que se les haya reconocido dicha autonomía (al margen de su amplitud), para su ejercicio con independencia del Gobierno central.

b) *Autonomía de Procedimiento*: Medida fiscal dictada por la Comunidad Autónoma con base a *sus competencias sobre los tributos cedidos, concertados o convenidos*

Las Comunidades Autónomas de régimen común tienen reconocida la cesión de los rendimientos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en sus propios Estatutos de Autonomía, aunque no la capacidad normativa sobre los tributos cedidos que aparece señalada en la Ley Orgánica de Financiación de dichas Comunidades de acuerdo con el artículo 157.3 de la Constitución española en relación con la Ley 21/2001. Dicha capacidad normativa es realizada con independencia del Gobierno Central, cumpliéndose el primer y segundo de los requisitos enunciados en el apartado 67, del *Asunto Azores*. Aunque la capacidad normativa no venga expresamente determinada en los Estatutos, el ejercicio de su potestad legislativa se realiza con total autonomía del poder Central, autonomía política para establecer las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el ejercicio de sus competencias. Sin que los controles de legalidad sobre los actos dictados por ellas afecten a su autonomía[485], ni la genérica apelación al principio de solidaridad del artículo 138 de la CE[486], o la labor de coordinación del Consejo de Política Fiscal y Financiera, o las limitaciones derivadas de mantener una presión una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional, o no establecer las medidas discriminatorias a que hace referencia la LOFCA, ya que éstos definen los límites de la autonomía, pero no limitan ésta, en palabras del TJCE[487].

Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho que las medidas adoptadas por dichas Comunidades hayan sido dictadas en virtud de competencias delegadas por el Estado, sobre la base de la Ley 21/2001 y de acuerdo con el artículo 150.1 de la Constitución española, ya que se trata de medidas regionales aprobadas por dichas entidades territoriales en el ejercicio de su autonomía.

Además, aunque dichas competencias deben realizarse con el alcance y las condiciones establecidas en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y en la Ley 21/2001, su ejercicio se realiza con total independencia del Gobierno Central, por lo que ha de darse por cumplido dicho requisito, al no haberse dictado las medidas con intervención estatal, aunque haya sido reconocida por el Estado[488].

Esta conclusión ha sido confirmada en la sentencia de 11 de septiembre de 2008 del TJCE, referente a las ayudas fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma vasca, ya que el TJCE no ha considerado que la comunicación de las disposiciones forales en materia fiscal al Estado, ni las funciones de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a examinar los proyectos forales, ni el principio de solidaridad señalado en el artículo 138 de la C.E., ni que se tome

[485] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Ayudas Territorios Históricos de la CA del País Vasco, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartado 83.

[486] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Ayudas Territorios Históricos de la CA del País Vasco, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartado 102.

[487] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Ayudas Territorios Históricos de la CA del País Vasco, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartado 104.

[488] Ruiz de Almendral, V: ¿Vuelta a la casilla de salida. El concierto económico a la luz del ordenamiento comunitario, .., cit, pág. 524.

en cuenta el equilibrio económico de las diversas partes del territorio nacional a la hora de adoptar una norma tributaria, afectan a la autonomía sino que fija sus límites de la competencia de la entidad. El que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica que se menoscaba la autonomía de decisión[489], como "la presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado" y "la libre circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de los bienes", no afectan a la autonomía de aquéllos Territorios, ya que "no es la amplitud de la competencia reconocida sino que la entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido"[490].

c) *Autonomía Económico-financiera: ausencia de compensación financiera por las medidas auto*
c) *nómicas de creación de beneficios fiscales*

El artículo 156.1 de la Constitución Española reconoce a las Comunidades Autónomas la autonomía financiera para el ejercicio de sus competencias. Por su parte el artículo 157.1.a) señala como recursos de las Comunidades, los impuestos cedidos totalmente por el Estado, entre el que se encuentra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[491]. 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, es la que ha regulado el sistema de financiación de régimen común[492]. El sistema se basa en determinar las necesidades de financiación, en términos de homogeneidad competencial, de las distintas Comunidades Autónomas, en los que se tiene en cuenta los ingresos por tributos cedidos computados con criterio normativo, en valores del año 1999[493], para financiar las competencias comunes. Para ello se constituye un Fondo general (con base a la población, superficie, dispersión, insularidad), un Fondo para paliar la escasa densidad de población y un Fondo de Renta Relativa. De manera que las posteriores reducciones fiscales en los impuestos cedidos (entre los que se encuentran los procedentes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) respecto del año base no son tenidas en cuenta para determinar las necesidades de financiación de las Comunidades. No obstante, en una segunda etapa se establecen una serie de ajustes, para garantizar unos ingresos mínimos de manera que sus ingresos a través del Fondo general y del Fondo para paliar la escasa densidad de población sean al menos iguales, en términos de homogeneidad, a los que cada una de ellas tiene en su masa homogénea de financiación para financiar las competencias comunes, pero no existe una compensación directa[494]; aclarándose que se considerará que no se alcanza a cubrir el nivel mínimo de prestación "cuando su cobertura se desvíe, en la cuantía que disponga la Ley del nivel medio de los mismos en el territorio nacional". De manera que sería necesario un aumento de las necesidades de gasto, que no puede ser cubierta con los recursos financieros ordinarios, ya fijados para su aplicación; pero estos recursos no varían por la introducción de una medida fiscal de ese tipo. Tampoco las cantidades que las Comunidades reciban del Fondo de Suficiencia serán superiores por el hecho de establecer un beneficio fiscal, ya que de dicho Fondo percibirán la diferencia entre las necesidades de financiación y los recursos de los tributos cedidos con criterio normativo, y éstos últimos no varían por el hecho de establecer un beneficio fiscal.

La existencia de un *Fondo de Compensación Territorial*, que las competencias asumidas estén infravaloradas en el momento de la transferencia, los ajustes secundarios, la garantía de la financiación de unos servicios mínimos, no afectan a la autonomía financiera de las Comunidades, ya que como señala el TJCE en la citada sentencia de 11 de septiembre de 2008, apartado 130, ya que para ello "debe existir una compensación, es decir, una relación de causa efecto entre una medida fiscal tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español". De forma que los beneficios fiscales no son objeto de compensación por parte del Estado o de otras Comunidades Autónomas, salvo las derivadas del principio de solidaridad previsto en el men-

[489] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartados 95 a 104.

[490] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartados 105 a 110.

[491] Artículo 11.d) de la Ley orgánica 8/1980, de Financiación de las CCAA.

[492] Está previsto un nuevo sistema que será aprobado en el año 2009.

[493] Artículo 3.1.b) de la Ley 21/2001.

[494] Asignaciones de nivelación del art. 15 de la LOFCA, para garantizar un nivel mínimo de prestación de servicios públicos fundamentales de la competencia del Estado.

cionado artículo 2 de nuestra Constitución. Por lo que la existencia de los fondos de nivelación y de suficiencia económica, así como el Fondo de Compensación Interterritorial, no son motivo para pensar que existe una ausencia de autonomía económico-financiera. De acuerdo con lo cual ha de darse por cumplido también este requisito (autonomía económico-financiera) para las Comunidades de territorio común, conclusión igualmente aplicable a las forales por lo siguiente.

En relación con la reducción del tipo impositivo y aumento de las deducciones del Impuesto sobre Sociedades por los Territorios Históricos de la Comunidad del País Vasco, la Comisión, apartado 120 de la sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2008, hizo hincapié en la existencia de un Fondo de Compensación Interterritorial previsto en el artículo 158.2 de la CE, que a su juicio, determinaría que dichos territorios no asumieran las consecuencias de esa decisión, al mismo tiempo que en el cálculo del cupo se realiza en función de la renta relativa de dichos Territorios, junto con otra serie de ajustes y compensaciones, algunos de ellos en función de aquélla, lo que constituirían mecanismos a su vez de solidaridad. Por otra parte, la garantía de unos servicios mínimos, de posibles compensaciones ocultas de la Seguridad Social, avalarían esa conclusión. Sin embargo, para el Tribunal debe haber una relación de causa a efecto entre la medida tributaria y los importes puestos a disposición por el Estado, de manera que la Comisión no pudo demostrar la relación de esas posibles compensaciones ocultas y la reducción del tipo impositivo para el Tribunal aceptara esta alegación[495].

De igual forma, la Comisión adujo que el coeficiente de imputación actual estaba infravalorado y, que en consecuencia, los Territorios Históricos contribuirían de menos de lo que deberían a las cargas del Estado. Para el Tribunal a efectos del cálculo del cupo en una primera etapa se calculaban las cargas asumidas por el Estado en el conjunto de su territorio, al que se aplicaba el coeficiente de imputación, determinado en unas negociaciones políticas entre el Estado y la CA, partiendo de datos económicos, que valora el peso de la economía vasca en el conjunto de España, de manera que una reducción del tipo fiscal no influye en la fijación de este coeficiente[496]. A esta etapa le siguen una serie de ajustes, que solamente de una forma indirecta pueden verse afectados por una norma foral que establezca un régimen fiscal más favorable para los contribuyentes a los que les sea de aplicación dicha norma.

No obstante pare el TJCE, correspondería a la jurisdicción española determinar y examinar los efectos de ese proceso y verificar si, debido a la metodología adoptada y a los datos económicos tomados en consideración, la fijación del coeficiente de imputación y, de manera general, el cálculo del cupo puede tener como efecto que el Estado español compense las consecuencias de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales[497]. Además, el hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por otros motivos que no tengan alguna relación con las referidas medidas fiscales[498].

d) Medidas fiscales de *aplicación general dentro del ámbito de cada Comunidad Autónoma*

Al igual que en la regulación estatal, las reducciones a la transmisión de la empresa familiar autonómicas son aplicables a las empresas de todas las ramas de producción y servicios. Por lo se cumplen todos los requisitos señalados en la sentencia del Asunto Azores para considerar al territorio de la Comunidad Autónoma como marco de referencia a fin de comparar a las empresas que se encuentran en una misma situación objetivamente comparable.

Sin embargo, estas reducciones tienen como objeto, las empresas familiares, y como beneficiarios a sujetos pasivos singulares, los herederos y donatarios de los anteriores titulares de

[495] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Ayudas Territorios Históricos de la CA del País Vasco, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartado 137.

[496] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Ayudas Territorios Históricos de la CA del País Vasco, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartado 126.

[497] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Ayudas Territorios Históricos de la CA del País Vasco, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartado 131.

[498] Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Ayudas Territorios Históricos de la CA del País Vasco, Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, apartado 135.

aquéllas Es, necesario, por tanto, determinar si dichas medidas fiscales que tienen como destinatarios a los adquirentes de activos de empresas familiares tienen la consideración de una *medida general*. El marco de referencia sería el ámbito de un territorio determinado, en el caso español, el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma que dicta una medida fiscal (C.A. del País Vasco-Territorios Históricos, conjuntamente en este caso para el TJCE).

Los beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar como medida general o medida selectiva

Las medidas fiscales autonómicas no son medidas selectivas por el mero hecho de tener tributaciones diferentes y aplicarse únicamente a las empresas de su territorio. Sino que será una medida general, aunque establezca una tributación diferente, ampliando el porcentaje de reducción por ejemplo (apartado 65 de la sentencia del asunto Azores), o la creación de una reducción en la base imponible, si dicha medida aunque sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia, está abierta a todos los sectores económicos y todas las empresas que se encuentran en una misma situación objetiva.

El carácter *selectivo*, según reiterada jurisprudencia, del *concepto de ayuda de Estado*, se requiere un examen de si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a "determinadas empresas o producciones" en relación con otras que se encuentren "en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen*", asuntos Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* [STJCE de 8 de noviembre de 2001(C.143/99, Rec.p. I.8365), apartado 41], *GIL Insurance* y otros, y *Heise*r [499]. Esta medida es también válida cuando la medida no se haya adoptado por el legislador nacional, sino por la autoridad infraestatal como una Comunidad Autónoma, puesto que la medida adoptada por una entidad territorial y no por el poder central puede constituir una ayuda de Estado, si cumple los requisitos establecidos por el artículo 87.1 del TCE, como señala la Sentencia del caso Azores de 6 de septiembre de 2006, antes citada[500].

Las reducciones autonómicas, tanto en derecho foral como común, siguen la redacción dada por la Ley 29/1987[501], reduciendo el algunos casos los plazos de mantenimiento de la inversión, ampliando el porcentaje de reducción, y en otros casos, reduciendo el ámbito de aplicación a las pequeñas empresas.

La medida fiscal a favor de la empresa familiar, en principio se trata de una *medida general*, ya que se aplica a todos los sectores económicos y sin una valoración discrecional por la Administración. Sin embargo, al igual que las reducciones del artículo 20 de la Ley del Impuesto, sus destinatarios no son los titulares de todas las empresas, sino de las empresas familiares. Tal restricción está justificada, ya que cumple un objetivo comunitario como es el que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa. No hay discriminación entre una pequeña empresa y otra empresa que no pueda ser beneficiaria de la reducción, porque no nos encontraríamos en situaciones que sean objetivamente comparables. En un caso, una pequeña empresa que situaría dentro del ámbito del cumplimiento del objetivo de una política comunitaria general como es la de facilitar la transmisión de la pequeña y mediana empresa europea, y en otro caso una empresa que no reúne tal condición.

Sin embargo, las reducciones autonómicas a la transmisión de la empresa familiar, se apartan del ámbito de aplicación señalado por las directrices comunitarias, ya que no se aplica a la pequeña empresa, sino a la empresa familiar que puede ser una entidad que cotice en bolsa. No se reduce la carga fiscal sino que declara su exención, ni se exige su mantenimiento de la actividad durante un período mínimo, al mismo tiempo que se reduce su ámbito de aplicación injustificadamente a

[499] Sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C.143/99, Rec.p. I.8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *Gil Insurance* y otros, C.308/01, Rec.p.I.4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heise*r, C.172/03, Rec.I1627, apartado 40).

[500] *Azores, C*-88/03, en relación con la sentencia de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, 248/84, Rec.p 4013, apartado 17.

[501] En este sentido, como ya hemos señalado, se reduce el plazo de *mantenimiento a 5 años*: son varias las Comunidades que reducen de 10 a 5 años el plazo para mantener el bien o su valor, Andalucía, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia, Madrid, La Rioja, C. Valenciana. Lo que facilita la reducción pero no impide que en un plazo reducido la inversión se dedique a una actividad no económica. Lo que desvirtúa la existencia de la propia reducción. Así como se incrementan *los porcentajes de reducción* hasta la casi exención total, en Asturias, Canarias, Castilla y León, Galicia, Murcia, La Rioja con un 99 por 100, que hacen exenta la transmisión de bienes afectos frente a una tributación total del resto.

los familiares. La sentencia del asunto *Geurts y Vogten*, parece limitar el beneficio fiscal a la pequeña y mediana empresa en el caso de su transmisión gratuita para garantizar su supervivencia con determinadas condiciones, que no enuncia.

De manera que las medidas fiscales autonómicas a favor de la transmisión de la empresa familiar, serían *medidas selectivas* al no cumplir los requisitos marcados por una política general comunitaria, como es la garantizar la supervivencia de la pequeña y mediana empresa. Ya que las medidas no son adecuadas, así en la mayoría de los casos basta con el mantenimiento de su valor, sin exigir la continuidad en el ejercicio de la actividad; no están abiertas a personas no familiares, al mismo tiempo que se aplican todas las empresas, sin ceñirse a la pequeña empresa. Por otra parte sus consecuencias exceden del objetivo, ya en vez de facilitar la transmisión, se establece la exención frente a la reducción de la carga tributaria, desapareciendo la proporcionalidad necesaria para considerar la medida como general. Por lo que podría considerarse que se favorece a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.

En resumen, al igual que las reducciones estatales a la transmisión de la empresa familiar, las reducciones autonómicas, aunque persiguen un objetivo compatible con el Tratado, dichas medidas fiscales, *no son adecuadas para conseguir el objetivo pretendido*, ya que se aplican a las grandes empresas, incluso a las cotizadas en algunas Comunidades, salvo excepciones[502], en donde la medida carecería de justificación, ya que lo que se pretende es la supervivencia de la pequeña y mediana empresa, base del tejido empresarial español y europeo.

La medida, además, es contradictoria con dicho objetivo, ya que no se exige la continuidad durante un período mínimo, basta el mantenimiento del valor en la mayoría de los casos[503], como lo que se puede cesar en el ejercicio de la actividad y gozar del beneficio fiscal. Del mismo modo, la norma solamente se aplican a los familiares, cerrándose el beneficio a las personas ajenas al vínculo familiar y a los “no residentes”, que se comprometan a su mantenimiento.

Finalmente la normativa estudiada no se exige una implicación previa en la empresa por parte del beneficiario, así como un compromiso de su continuidad en el futuro, de manera que la configuración de la medida no ayuda a cumplir el objetivo pretendidamente deseado.

Por otra parte, la normativa autonómica al igual que la estatal establece una regulación del beneficio fiscal, cuyas consecuencias son *desproporcionadas* con el objetivo deseado, ya que no se reduce la carga fiscal, sino que se establece una exención del impuesto, al llegar la reducción al 99 por 100 en la mayoría de los casos. Se aplican a los activos de las entidades aunque no estén afectos (hasta un 49 por 100), salvo en algunas Comunidades que establecen la exención en proporción al activo afecto[504]. Así como, no se limita su aplicación a las su aplicación a las pequeñas y medianas empresas, para evitar distorsionar el mercado al aplicarse al resto de agentes económicos.

Además, dicha normativa es *discriminatoria*, ya que no se aplica cuando el beneficiario es un ciudadano no residente en España, con lo cual se discrimina a los ciudadanos no residentes en nuestro país injustificadamente, ya que éstos pueden continuar el ejercicio de su actividad. Las reducciones autonómicas a la transmisión de la empresa familiar no se aplican si el beneficiario es un ciudadano no residente en España, ya que el Impuesto no se ha cedido en este caso. No existe una discriminación por la nacionalidad, pero si por la residencia, de manera que podría existir una restricción de la libre circulación de capitales o una infracción de la libertad de establecimiento del causante o del heredero. Los beneficiarios no residentes, pueden acceder a la reducción *mortis causa* del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, pero no a las reducciones autonómicas, lo que parecería un contrasentido con el objetivo pretendido.

---

[502] La Comunidad de Asturias limita la aplicación de la reducción a empresas individuales, negocios profesionales o participación en entidades cuyo valor no exceda de 5 millones de euros (art. 4 de la Ley 15/2002); Canarias hasta de 3 millones de €.(empresa o entidad, art. 2 de la Ley 2/2004); Galicia reduce la aplicación de la reducción a las entidades de reducida dimensión establecida en el Impuesto sobre Sociedades (art. 5 de la Ley 9/2008). Castilla y León (art. 22 del D.L. 1/2006), Extremadura (art. 15 D.L. 1/2006) y La Rioja (art. 4 de la Ley 5/2008, excluyen a aquellas empresas que coticen en los mercados organizados.

[503] Salvo en Cataluña, que exige el mantenimiento de la actividad en el supuesto de transmisión de participaciones en entidades (art. 2. séptimo de la Ley 21/2001 de 28 de diciembre).

[504] Aragón: art. 131.3 y 132.3 del D.L. 1/2005, en proporción a la afectación; Asturias: en proporción al activo afecto sobre el patrimonio neto de la entidad, art. 6 de la Ley 6/2008; Cataluña: art. 2 de La Ley 21/2001, en proporción al activo afecto sobre el patrimonio neto de la entidad; Galicia: art. 5 de la Ley 9/2008, de 28 de julio.

Finalmente, se ha de señalar que los beneficios fiscales para la creación de una empresa, no están basadas en la supervivencia de la empresa, sino en la constitución de un nuevo negocio, y no tienen un fácil acogimiento en el marco comunitario sobre las ayudas de Estado. Por lo que estos beneficios fiscales autonómicos cabe concluir que, conculcan la prohibición contenida en el artículo 87.1 del TCE sobre ayudas de Estado.

Justificación en la naturaleza y la estructura del sistema fiscal español

El artículo 87 del TCE en su apartado 1, prohíbe las ayudas "que favorezcan a determinadas empresas o producciones", es decir, las ayudas selectivas, asunto *Italia/Comisión* [STJCE de 15 de diciembre de 2005 (C-66/02, Rec. P.I.10901), apartado 94]. Cuando es jurisprudencia reiterada del TJCE, que el concepto de ayuda de Estado, se refiere a las ayudas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son a priori selectivas, cuando esta diferenciación no resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben, caso *Unicrédito Italiano* [STJCE de 15 de diciembre de 2005 (C.148/04, Rec.pI.11137), apartado 51].

No se trata de justificar la medida con base a la estructura del sistema constitucional español, cuando ya hemos señalado que de acuerdo al mismo el marco de referencia es la Comunidad Autónoma Se trataría de establecer la compatibilidad de la ayuda con base a la "*Naturaleza y la estructura del sistema fiscal",* la cual se basa en la naturaleza y estructura del sistema que se remite a la lógica propia del sistema y a las diferencias técnicas necesarias y proporcionales con las que se pretende dar una respuesta a las situaciones objetivamente diferentes a las que se aplica el sistema. Situación que hace referencia los apartados 23 a 27 de la *Comunicación de la Comisión C 384 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*, con base a diferencias objetivas entre contribuyentes o a los *objetivos inherentes al propio sistema fiscal*, lo que no ocurre con las reducciones a la transmisión de la empresa familiar otorgadas por las Comunidades Autónomas, cuya regulación no se basa en la naturaleza del sistema fiscal español que exija este tipo de medidas, ni de situaciones objetivamente diferentes sino de cumplir un objetivo general, facilitar la transmisión de *la empresa familiar*. Al igual que hemos señalado al estudiar la regulación estatal. No puede justificarse la consideración de la medida selectiva en la *naturaleza y estructura del sistema fiscal español*.

8. CONCLUSIONES

Primera: El desinterés del Estado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha determinado que este impuesto esté siendo eliminado de facto por las CCAA, cuando constituye un instrumento importante para la tributación de la riqueza personal.

Segunda: Gran parte de los argumentos en contra del mantenimiento del impuesto han perdido su vigencia, sin que esté justificada la pretensión a favor de la supresión del tributo. Precisamente, la diversidad normativa entre Comunidades, amparada en su autonomía tributaria, no infringe el principio de igualdad tributaria. Igualmente la legislación autonómica ha establecido beneficios fiscales de tipo personal y objetivo que permite un tratamiento fiscal óptimo de las donaciones, de forma que se permita el señalado relevo intergeneracional. Finalmente la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio ha eliminado la incompatibilidad apuntada con el Impuesto sobre adquisiciones gratuitas para el gravamen de la riqueza.

Tercera: No puede hablarse de un impuesto confiscatorio, ni de la existencia de una doble imposición al gravarse una singular capacidad económica. No obstante la elevada progresividad del impuesto por el juego de la tarifa junto con los coeficientes multiplicadores, hace necesario una reducción de dicha progresividad para permitir la más fácil asunción por los ciudadanos de este tributo.

Cuarta: Sin embargo, los principios de organización territorial del Estado (unidad, solidaridad, e igualdad de los ciudadanos en todo el territorio nacional) han quedado seriamente comprometidos por la disparidad normativa autonómica y la competencia desleal entre Comunidades. Además el establecimiento de beneficios fiscales sin ser sometidos a ningún límite, con lo que se

elimina de “facto” el gravamen, supone un exceso en el objetivo de protección a la familia que podría contravenir además el principio constitucional de proporcionalidad.

Quinta: La coordinación de la Hacienda del Estado con la de las CCAA, prevista en el artículo 156 de la CE, exige el establecimiento de unos límites claros y precisos a las competencias normativas cedidas por el Estado sobre el impuesto, de manera que se garanticen una igualdad básica en el cumplimiento del deber de contribuir de los ciudadanos en todo el territorio nacional, se evite la fragmentación del mercado nacional y la competencia entre Comunidades, que atenta contra el principio de solidaridad.

Sexta: Las limitaciones establecidas por las CCAA para el disfrute de los beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar contravienen la CE, al limitar el derecho a la libre circulación y establecimiento de las personas, así como constituir obstáculos para el acceso al mercado. Estas medidas también infringen las libertades comunitarias de circulación y establecimiento.

Séptima: La reducción a la transmisión de la empresa familiar debe modificarse en concordación con las recomendaciones comunitarias a la hora de facilitar la supervivencia de la pequeña y mediana empresa, de manera que se exija la continuidad en la actividad después de la transmisión, se limite el beneficio fiscal a la pequeña y mediana empresa y se habilite su aplicación a terceros que se comprometan al mantenimiento de la propia empresa.

Octava: Las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley del Impuesto, así como las autonómicas por actos *inter vivos*, deben adaptarse a fin de permitir el acceso de los ciudadanos no residentes a dichas reducciones en concordancia con el principio constitucional de igualdad tributaria y las libertades establecimiento (constitucional y comunitaria) y de circulación de personas y capitales, abriéndose además la posibilidad de aplicación cuando el donante (causante en las sucesiones) resida en un tercer Estado. Además no existe motivo para impedir que los ciudadanos no residentes no puedan disfrutar de las reducciones autonómicas *mortis causa* de carácter objetivo, ya que la supervivencia de la empresa familiar y la protección del patrimonio cultural son objetivos que también serían aplicables a los ciudadanos que no residan en nuestro país.

Novena: La negación a los ciudadanos no residentes de los beneficios autonómicos cuando el causante sea residente en una Comunidad, no infringe la libre circulación de capitales. No obstante, la privación al causante no residente de poder disfrutar de las reducciones autonómicas, podría constituir una restricción de capitales al disuadirle de realizar inversiones en España.

Décima: Debería estudiarse la modificación del apartado 4 del artículo 20 de la Ley del Impuesto, para evitar que el valor de una herencia varíe en función de la residencia del causante, lo cual afectaría a la libre circulación de capitales, ya que cuando el causante es un no residente no se aplica la legislación autonómica.

Décimo primera: No puede restringirse un beneficio fiscal en este impuesto a los bienes situados en territorio nacional o en una Comunidad, lo cual infringiría la libre circulación de capitales en función de dicha situación, ya que dicha discriminación puede disuadir la realización de inversiones fuera de España y al mismo tiempo afectar al valor de una herencia, así como la libre circulación y establecimiento de los ciudadanos comunitarios.

Décimo segunda: Asimismo debería posibilitarse el acceso a los beneficios fiscales autonómicos al ciudadano no residente, cuando todos los bienes en España del causante no residente estén situados en una Comunidad al igual que en derecho foral; así como, cuando el causante es residente en una Comunidad y la mayoría de los bienes se encuentran en la propia Comunidad. En estos casos, los sujetos pasivos residentes y no residentes se encontrarían en una situación equivalente, objetivamente considerada.

Décimo tercera: Los beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar en su actual redacción podrían calificarse de ayudas de estado, ya que dichas medidas no están configuradas adecuadamente para cumplir el objetivo para el que están concebidas, la supervivencia de la pequeña y mediana empresa.

ANEXO

CASOS DEL TJCE CITADOS (POR ORDEN ALFABÉTICO)

Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke [STJCE de 8 de noviembre de 2001 (C-143/99, Rec. p. I-8365)].

Alemania/Comisión (STJCE. de 19 de septiembre de 2000 (C-156/98, Rec. p. I-6857].

Alemania/Comisión [STJCE de 23 de octubre de 2007 (C-112/05, Rec. p. I-8995].

Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg [STJCE de 24 de junio de 2003 (C-280/00, Rec.p.I-7747), apartados 74 y 75)].

Amurta, [STJCE de 8 de noviembre de 2007 (C-379-05, Rec. p. I-9569)].

Arens-Sikken [(STJCE de 11 de septiembre de 2008 (C-47/07, Rec.p.I-0000)].

Aascher [(STJCE de 27 de junio de 1996, (C-107/94, Rec.p.I-3089)].

Baars [STJCE de 13 de abril de 2000 (C-251/98, Rec.p. I-2787].

Barbier [STJCE de 11 de diciembre de 2003 (C-364/01, Rec. p.I-15013)].

Bachmann [STJCE 28 de enero de 1992 (C-204/90, Rec. p. I-249)].

Baxter y otros [(STJCE de 8 de julio de 1999 (C-254/97, Rec. p. I-4809].

Biehl [*STJCE* 8 de mayo de 1990 (C-175/88, Rec. p. I-1779].

Block [STJCE de 12 de febrero de 2009 (C-67/08, Rec. p.I-0000)].

Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas [STJCE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, Rec. p. I-7995)].

Centro de Musicología Walter Stauffer [STJCE de de 14 de septiembre de 2006 (C-386/04, Rec.I.8203)].

Centros [STJCE de 9 de marzo de 1999 C-212/97, Rec. p. I-1459)].

Collective Antennnevoorening Gorda [STJCE de 25 de julio de 1991 (C-288/89, rec.p.I-4007)].

Columbus Container Services [STJCE de 6 de diciembre de 2007 (C-298/05, Rec.p.I.10451, apartado 43)].

Commerzbank [STJCE de 13 de julio de 1993 (C-330/91, Rec. p. I-4017)].

Damesa/Diputación Foral de Alava y otros [STJCE de 11 de noviembre de 2004 (C-183/02 y C-187/02)].

Denkavit Internationaal y Denkavit Franceasunto [(STJCE de 14 de diciembre de 2006C-170/05, Rec. p. I-11949].

Eckelkamp y otros [(STJCE de 11 de septiembre de 2008, (C-11/97, Rec.p. I-0000)].

Elisa [STJCE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Rec. p. I-8251)].

España/Comisión [STJCE de 15 de julio de 2004 (C-501-00, Rec. p. I-6717)].

Eurowings [STJCE de 26 de octubre de 1999 (C-294/97, Rec. p. I-7447].

Florian W. Wallentin [(STJCE de 1 de julio de 2004, (C-169/03, Rec. p. I-6443)].

Francia/ Comisión, KimberLey Clarke [STCE de 26 de septiembre de 1996 (C241/94, Rec.p.I-4578).

Gerritse [STJCE, de 12 de junio de 2003, (C-234/0, Rec. p. I-5933)].

Geurts Vogten [STJCE de 25 de octubre de 2007 (C-464/05, Rec.p.I-2057)].

GIL Insurance y otros [STJCE de 29 de abril de 2004 C-308/01, Rec. p. I-4777)].

Heiser [STJCE de 3 de marzo de 2005 (C-172/03 Rec. pp.I-1627 y ss)].

ICI [STJCE 16 de julio de 1998(C-264/96, Rec. p. I-4695), apartado 21].

Italia/Comisión [STJCE de 15 de diciembre de 2005 (C-66/02, Rec. P.I.10901)].

Jäger [(STJCE 17 de enero de 2008 (C-256/06, Rec.p.I –0000)].

Kerckhaert y Morres [STJCE de 14 de noviembre de 2006 (C-513/04, Rec.p.I.10967)].

Kohll [STJCE de 28 de abril de 1998 (C-158/96, rec.p.I-1931)].

Laboratoires Fournier [STJCE de 10 de marzo de 2005 (C-39/04, Rec. p. I-2057)].

Lasteyrie du Saillant [STJCE de 11 de marzo de 2004 (C-9/02, Rec. p. I-2409)].

Manninen [STJCE de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, Rec. p. I-7477)].

Marks & Spencer [STJCE de 13 de diciembre de 2005 (C-446/03, Rec. p. I-10837)].

Metallgesellschaft y otros [STJCE de 8 de marzo de 2001 C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727)].

N [STJCE de 7 de septiembre 2006 (C-470/04, Rec.p.I-7409)].

Papillon [STJCE de 27 de noviembre de 2008 (C-418/07)].

Perche [STJCE 27 de enero de 2009 (C-318/07, Rec. p.I-0000)].

Portugal/Comisión [(STJCE de 6 de septiembre de 2006 (C-88/03, Rec. p. I-7115)].

Portugal/Comisión [STJCE. de 26 de octubre de 2006 (C-345/05, Rec. p. I-0000), apartado 25.

Ramondín y otros/Comisión [STJCE de 11 de noviembre de 2004 (C-186/02 P y C-188/02 P, Rec. p. I-1065)].

Rewe Zentralfinanz [STJCE de 29 de marzo de 2007(C-347/04, Rec. p. I-2647].

Schumacker [(STJCE 14 de febrero de 1995 (C-279/93, Rec. p. I-225)].

Schwarz y Goodjes-Schwarz [STJCE de 11 de septiembre de 2007 C-76/05, Rec.p.I.6849)].

Suecia/ Comisión [STJCE de 18 de enero de 2007 (C-104/06, Rec. p. I-671)].

Talotta [(STJCE de 22 de marzo de 2007 (C-383/05, Rec. p. I-2555)].

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation [STJCE de (C-524/04, Rec. p. I-2107)].

Tiercé Ladbroke [STJCE de 9 de diciembre de 1996 (C-353/95p, Rec. p. I-7007)].

UGT-La Rioja y otros [STJCE de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06)].

Unicrédito Italiano [STJCE de 15 de diciembre de 2005 (C.148/04, Rec.pI.11137)].

Unión de Televisiones Comerciales Asociadas (UTECA) [STJCE de 5 de marzo de 2009 (C222/07, Rec.p.I-00000)].

Van Hilten-van Heijden [(STJCE de 23 de febrero de 2006 (C-513/03, Rec.p.I.-1957)].

Verjooijen [STJCE *de* 6 de junio de 2000 (C-35/98), Rec.p.I-1071)].

Wielockx [STJCE *de* 11 de agosto de 1995 (C-80/94, Rec. p. I-2493)].

Volkswagen [STJCE de 23 de octubre de 2007 *(*C-112/05, Rec. p. I-8995].

X e Y [STJCE de 21 de noviembre de 2002, (C-436/00), Rec. p. I-10829].

BIBLIOGRAFÍA

ADAME FERNÁNDEZ, F.D. y ADAME FERNÁNDEZ, M.A. (2003): "La sucesión y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Análisis de los argumentos a favor y en contra de su posible supresión", *Alcabala-Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, n.º 1/2003.

AGUSTÍN TORRES, C. (1999): "Beneficios Fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas", *La fiscalidad de la empresa familiar*, en la obra colectiva *de AEDAF,* Barcelona.

ALBERT ROVIRA, E. (1988): *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid.

ALBI IBÁÑEZ, E. (1974): "Las transferencias intergeneracionales y las distribuciones de renta y patrimonio". *Hacienda Pública Española*, n.º 28.

— (1977): "El análisis teórico de la distribución patrimonial y de los Impuestos sobre el Patrimonio". *Hacienda Pública Española*, n.º 45. IEF.

— (1992): *Teoría de la Hacienda Pública*, Ed. Ariel. Economía. Barcelona.

— (1994): *Teoría de la Imposición*, Ed. Ariel Economía, Barcelona.

ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. (1983): "Comentario al artículo 31 de la CE", en O. Alzaga Villamil, *Comentarios a la Constitución*, tomo I, Edersa, Madrid.

ALDESTAM, M. (2005): *EC State aid rules aplied to taxes. An analysis of the selectivity criterion*, Doctoral thesis, lustus förlang, Uppsala.

ALEXI, R. (1994): *Theorie der Grundrechte*, 2.ª ed., Suhkamp, Franfurt am Main.

ALMUDÍ CID, J.M. (2005): *El Régimen Jurídico de Transparencia Fiscal Internacional*, IEF, Estudios Jurídicos.

ALONSO GARCÍA, E. (1984): *La interpretación de la Constitución,* Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2001): *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

ALONSO GONZÁLEZ, M. (2008): *El Futuro de la Fiscalidad: Impuestos sobre Sucesiones y Patrimonio*, Instituto de Empresa Familiar, Barcelona.

ALONSO MURILLO, F. (2007): "Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones: Sentencia van Hilten-van der Heijden", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 269, junio.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (1999): *Técnicas desgravatorias y el deber de contribuir*, Mc Graw Hill, Madrid.

AUDRETSCH, D.B. (2002): *Enterpeurship: Determinants and policy in a European US comparison*.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J. (2004): *Impuestos sobre las Personas Físicas, IRPF, IRNR, IP e ISD*, La Ley, Madrid.

BARBERÁN LAHUERTA, M.A. (2003): "El Presente y Futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones", *Cuadernos de Información Económica*, n.º 173.

— (2005): *La Imposición sobre las Herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Granada.

— (2005): "Impuesto sobre Sucesiones", *Revista Asturiana de Economía,* n.º 32.

BARTLETT, B.: *The end os State Tax*?, Special Report, Tax Notes, 7 de julio.

BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE y HIEDE, (2001): *Manual de Derecho Constitucional*, 2.ª edición, Marcial Pons, Madrid.

BENÍTEZ DE LUGO y GUILLÉN, F. (1970): "Sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". *Hacienda Pública Española*, n.º 2.

— (1992): *El Impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones,* Comares, Granada.

BERNAL PULIDO, C. (2007): *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.

BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L (2001): *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex nova, Valladolid.

BIRK, D. (1986):"Steuerzweck und Steuerbegriff", *Steuer und Steuerium*, Helt. 6/1986.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. (1993): *Régimen Fiscal de las donaciones*, IEF, IEG-Marcial Pons, Madrid.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. (2002): "La erosión de las medidas de control fiscal del estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria en el caso ICI", *Quincena Fiscal* n.º 18.

CALVO ORTEGA, R. (2004): *Ordenamiento Tributario*, *en la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid.

CALDERÓN CARRERO, J.M. (2006): "La Incidencia de la Globalización en la Configuración del Ordenamiento Tributario del siglo XXI", IEF, *DOC*. n.º 20/2006.

CALVO ORTEGA, R. (2002): "La financiación posible de las Comunidades Autónomas: en torno al nuevo modelo"; *Nueva Fiscalidad,* n.º 1, abril.

— (2003): "Tributos cedidos: concpeto, evolución y problemas actuales", *Revista de Derecho Financiero*, n.º 258/2003.

CARO ROBLES, V. (2001):"La transmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 223/2001.

CASADO OLLERO, G. (1981): *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas, una aproximación a las funciones del tributo regiona*l, Instituto de Desarrollo Regional.

— (1982): "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición Indirecta II. El contenido constitucional de la capacidad económica", *REDF*, Civitas n.º 34.

— (1987): "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE". *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario*. Granada. TAT.

CASCAREJO SÁNCHEZ, M.ª A. (2006): *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de la recaudación*, IEF, Estudios Jurídicos.

CAYÓN GALIARDO, A. (1999): "La empresa familiar como objeto de protección en nuestro derecho interno y comparado", en *Fiscalidad de la Empresa Familiar*, *AEDAF*.

— (2001): "Las Competencias Normativas de las Comunidades de las Comunidades Autónomas sobre los Tributo", *ALCABALA*, Revista de Hacienda Pública de Andalucía, n.º 28.

CAZORLA PRIETO, J. (1986): *Recargos e Impuesto sobre la renta de las personas físicas,* La Ley, Madrid.

CHECA GONZÁLEZ, C. (1996): *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*, Marcial Pons-Idelco, Madrid.

CORS MEYA, C. (1991): "Los principios de justicia tributaria en la LGT" en *Comentarios a la LGT y Líneas para su reforma*. *Homenaje a Fernando Saínz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1985): *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid.

DE PABLOS ESCOBAR, L. (2001): "La Imposición Personal sobre la Riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales"*, Hacienda Pública Española*, Monografía.

— (2002): *La Imposición sobre la Riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales*, Investigación para el IEF, Mimeo.

— (2006): "Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Papeles de Trabajo*, IEF.

DÍAZ PICAZO, L. (1983): *Fundamentos del Derecho Civil Pat*rimonial, Vol.I:, teoría del Contrato, Tecnos, Madrid.

DUE, J. (1990): *Análisis económico de los impuestos*, Ed. El. Ateneo. Buenos Aires.

DURÁN CABRÉ, J.M.ª y ESTELLER MORÉ, A. (2007): "An Empirical Análisis of Capital Taxation: Equito *VS* Tax Compliance", IEF, *Papeles de Trabajo*, n.º 4/2007.

ENCISO DE YZAGUIRRE, V. (2004): *Análisis dinámico y estructural del comportamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en España*, Inv. Jurídica n.º 1/04, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (1995): *Presunciones legales y Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid.

ESPÍN CÁNOVAS, D. (1982): *Manual de Derecho Civil Español*, Editorial Derecho Financiero, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R. (1995): "El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea,", S*istema Fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons.

— (1999): "Las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar": el discutible criterio de la Dirección General de Tributos", *Quincena Fiscal,* n.º 8, abril.

— (2001): "Tendencias actuales en los criterios de sujeción al Tributo: hacia la territorialidad*", Crónica Tributaria,* n.º 100/2001.

— (2002): *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid.

FERREIRO LAPATZA, J.J. (1985): "Las fuentes del derecho Financiero en la Constitución Española", en la *Constitución y las Fuentes del Derecho*, Vol. II, IEF, Madrid.

— (1998): "*Poder tributario y tutela judicial efectiva*", Tres lecciones magistrales, Universidad de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, Barcelona.

FICHERA (1998): "Gli aiuti fiscali nell´ordinamento comunitario", *Rivista di Diritto finanziario e Ciencia delle finance*, n.º 1.

FUENTES QUINTANA, E. (1987):"Opciones Fiscales de los 80*",* En *Papeles de la Economía*, n.º 27.

— (1990): *Hacienda Pública: principios y estructura de la imposición*, Madrid.

GALBRAITH: (1962) *The affuent Society*, Peguin Books.

GALLEGO PERAGÓN, J.M. (2003): *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria,* Editorial Comares, Granada.

GARCÍA AÑOVEROS, J. (1991):*"*Aspectos constitucionales del Derecho a la prueba en el ámbito tributario", en la obra colectiva, *Estudios sobre la Constitución Española*. Homenaje al profesor E. García de Enterría, Civitas, Madrid.

GARCÍA AÑOVEROS, J. (1999): *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madrid.

GARCÍA CALVENTE, Y. (2005): "¿Son competentes las Comunidades Autórbrnas para suprimir de facto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, *Jurisprudencie Tributaria*, Aranzadi, n.° 2/2005.

GARCÍA MARGALLO; MÉNDEZ VIGO-MARTÍNEZ y PUJALTE LÓPEZ (1996): *Financiación de las Comunidades y Corresponsabilidad Fiscal,* Fundación Bancaixa, Valencia.

GARCÍA MARTÍN, J.A. (1979): "Constitución y criterios de distribución de los tributos", en AA.VV., *Hacienda y Constitución.* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

GARCÍA NOVOA, C. (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

— "La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España", *Dereito*, Revista Jurídica de Santiago de Compostela.

GARCÍA PRATS, F.A. (1998): *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid: Técnos.

— (2001): "Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria. Derecho tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 261/2001.

— "*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 94.

— (2003): "La Jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la LIRNR (de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario", *RED*F, n.º 117/2003.

GIARDINA, E. (1961): *Le basi teoriche del principio de la capacità contributiva*, Giuffrè, Milán.

GONZÁLEZ BELFUSS, M. (2003): *El principio de proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Thomson-Aranzadi.*

GONZÁLEZ ESCUDERO, M. TERESA (1995): "El principio de legalidad tributaria en la doctrina del Tribunal Constitucional: reflexiones sobre la STC, 185/1995, de 14 de diciembre", *Revista de Hacienda Local*.

GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y BADENES, N. (2000): "Los impuestos y las decisiones de ahorro e inversión". *Colección de Estudios de la Fundación*, n.º 8. Funcas.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. (1994): "El principio de no confiscatoriedad y las Haciendas Locales". En AA.VV, *El sistema económico de la Constitución española*, Ministerio de Justicia, Madrid.

GORTÁZAR LORENTE, C. (2004): *Derecho y empresa familiar: el protocolo y sus instrumentos de desarrollo*. Ponencia de las XIII jornadas de derecho catalán.

GUTTENTAG: (2001) *Key issues and Options in internacional Taxation*: taxation in an Interdependent World, BIFD, noviembre.

HERGUETA GARCÍA, J.A. (1981): "Coordinación del Impuesto sobre la Renta y del Patrimonio con el de Sucesiones". *Crónica Tributaria*, n.º 38, Instituto de Estadios Fiscales.

HERRERA MOLINA, P.M. (1990): "El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional, *DEDF* n.º 67.

— (1998): *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons. Madrid.

INFORME CARTER (1975): Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

JIMÉNEZ CAMPO, J. (1999): *Derechos fundamentales. Concepto y garantías*, Trotta,Madrid.

JOULFAIAN, D. (1998): *The Federal Estate and Gilf Tax: Description, Profile of Taxpayer and Economic Consecuences*, Office of Tax analysis Paper 80, US. Departament of Treausury.

KOPEZUK W. y SLEMROD, J. (1998): “The Impact of the Estate Taco n the wealth Accumulation and avoidance behaviour of donors”, Working paper Serie, *Working paper* n.º 7960, National Buerau of Economic Research.

LETE ACHIRICA, C. (1999): “La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales”, *QC,* n.º 9/1999.

LÓPEZ ESPANDAFOR, C.M. (2005): *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria*, IEF.

LOZANO SERRANO, C. (1990): *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid.

MARCOS CARDONA, M. (2002): *La comprobación de valores de inmuebles: soluciones aportadas por las Comunidades Autónomas*, Difusa.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. (2001): *Imposición directa y no Discriminación*, Edersa, Madrid.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (2001): *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema*, Madrid.

— :“Las ayudas de Estado y la política fiscal en la CEE”, *Noticias CEE*, n.º 23.

MARTÍN LÓPEZ, J. (2006): *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, Tirnat lo Blanch, Valencia.

MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO, A. (1996): *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Ed. Lex nova. Valladolid.

MATA SIERRA, M.T. (1996): *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Valladolid, Lex Nova.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J. (1988): *El nuevo impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Colección textos legales siete, Valencia.

MERINO JARA, I. (1993): “Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el impuestos sobre el Incremento de Valor de los Terrenos a la STC 221/1992, de 11 de diciembre”, *Crónica Tributaria,* n.º 67.

— (2001): *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas actuales*, Aranzadi Editorial, Navarra.

MORENO GONZÁLEZ, S. (2007): “Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado”, *Técnicas en el ámbito tributario*, Atalier, Barcelona.

MORTATI, C. (1991): *Instituzione di Diritto Pubblico*, t.I, décima ediziones, Cedam, Padova.

MOSCHETTI (1994): *Trasttato di Dereito Tributario*, CEDAM, Padua.

MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P. (1980): Hacienda Pública: teórica y aplicada, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

NEUMARK, F. (1974): *Principios de Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

NAVARRO FAURE, A. (1994): *El domicilio tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

NÚÑEZ GRAÑÓN, M. (1989): “Régimen Tributario de las Uniones de Hecho”, *Derecho Privado y Constitución*, n.º 12 enero-diciembre.

— (1998): *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid.

ORÁN MORATAL, M. (2007): “Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto.sabre Sucesiones y Donadores”, *Tribuna Fiscal*, n.° 201/2007.

PALAO TABOADA, J. (1975): *Los límites de control de constitucionalidad de la legislación fiscal, el reparto de la carga fiscal*, vol. II, Madrid.

PEÑA ALONSO, J.L. (1992): *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF-Marcial Pons.

PÉREZ DE AYALA, J.L. (1986): *Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución española*, en AAVV, Fiscalidad y Constitución, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid.

— (1995): "La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones", *Conflictos de Imposición*, Monografía, n.º 6, AEDAF, julio.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, R. (1996): "El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA" en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 240.

PÉREZ–FADÓN MARTÍNEZ, J.F. (2006): *Carta Tributaria*, 1.ª quincena de diciembre.

PINTO, C. (2003): *Tax competition and EU Law*, Netherlands: Kluer Law Internacional, (EUCOTAX, Volumen 7),

RAHONA LÓPEZ, M. (2007): *Educación Universitaria e Inserción Laboral de los Jóvenes Españoles*, IEF.

RAMOS PRIETO, E.: "Algunos aspectos problemáticos en la atribución del rendimiento de un impuesto cedido: las adquisiciones *mortis causa* gravadas por el impuesto sobre sucesiones y donaciones", en *El Debate sobre el sistema de Financiación Autonómica* (Dr. Lasarte Álvarez), Ed. Comares, Granada.

RAVENTÓS CALVO, S. (2009): "Papillón o Retorno a Marks Spencer", *Revista CEF*, n.º 310, enero.

RICHARD GOODE (1973): *El Impuesto sobre la Renta*, IEF; Madrid.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1994): "Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", DG. del Servicio Jurídico del Estado, XV Jornadas de Estudio, *El Sistema Económico en la Constitución Española*, Vol. II, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones , Madrid.

— (1998): "Los Principios de la Imposición en la Jurisprudencia Constitucional Española", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 110, octubre-diciembre.

ROZAS VALDÉS, J.A. (1988): *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF, Marcial Pons.

RUIZ DE ALMENDRAL, V. (2004): *Impuestos cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.

— (2008): "Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario", *CEF-Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 307, octubre.

— (2009): ¿Vuelta a la casilla de salida? El Concierto Económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario. *Revista Técnica Tributaria*, n.º 83/2009.

RUSSO (2003): "Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei prinicpio comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale", *Rassegna Tributaria*, n.º I-bis.

PITA GRANDAL, A. (1998): *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

POTERBA, J.M. y SCOTT, W.: *Thew Distribution Burden of Taxing Estates and Unrealized Capital Gains ay the Time Of Death*, in Gale, W.G.; Hines J.R. y J.

PUVIANI, A. (1972): *Teoría de la Ilusión Financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.

SAÍNZ DE BUJANDA, F. (1993): *Lecciones de Derecho financiero*, 10 edición, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid.

SAÍNZ DE BUJANDA, F. (1995): “Análisis Jurídico del hecho imponible”, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, IEP, Madrid.

SERRANO ANTÓN, F. (2006): “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”, IEF, *DOC*. n.º 18/06.

SERRANO ANTÓN, F. y SOLER ROCH, (2002): *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

SIMÓN ACOSTA, E. (1978): “La proyectada autonomía financiera regional”, en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid.

— (1992): “Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: Concepto y ámbito”, *REDF*, Civitas, n.º 75.

— (1998): *Base imponible, tipos de gravamen y deudas tributarias, la fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, AAVV.

— (2001): Prólogo a la obra, *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* de Isaac Merino Jara, Aranzadi.

SCHÓN, W. (1999): “Taxation and State Aid Law in the European Union”. *Common Market Law Review*, n.º 36/1999.

SLEMROD, J.: *Retthinking the State and Gilt Taxation*. Whasington, D.C., Brookings Institution Press. Forthcoming.

— (2000): *Does Atlas Shug? The Economic consequences of taxing Rich*, New York: Harvard University Press qand Russell Sage Foundation.

SLEMROD, J. y BAKIJA, J. (2003): “Does Growing Inequality reduce Tax Progresivity? Should It?” Office of Tax Pilicy Research *Wonking Paper*, n.º 99-3, Universitu of Michigan.

SOLER ROCH, M.T. (2006): “Las Medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de estado”. *Quincena fiscal*, n.º 14/2006.

STEINMO, S. (1993): *Taxation and Democracy*, Yale University Press.

TEO MOLDES, E. “Autonomía financiera de las regiones y solidaridad: la perspectiva constitucional”, *RDFHP* ,n.º 144.

TOVILLAS MARÍN, J.M. (2008): “El Régimen jurídico del ajuar doméstico en la reciente jurisprudencia”, *revista Fiscal & Laboral al Día*, n.º 162/2008.

TOVILLAS MORÁN, J.M. (2005): “Las Comunidades Autónornas son competentes para suprimir jurídicamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Jurispruderacia Tributaria*, Aranzadi, 10/2005.

UCKMAR, V. (1994): “Verso a l´unificazione del Diritto tributario”, en *Il Diritto dei nuovi mondi*, director, G. VISINTINI, Cedam, Padova.

VAN RAAD, K. (1986): *Non Discrimination in internacional Tax Law*, Kluver, Deventer.

ZORNOZA PÉREZ, J.J. (2004): Prólogo a la obra de RUIZ ALMENDRAL, V., *Impuestos cedidos y Corresponsabilidad Fiscal, Ed. Tirant lo Blanc*h, Valencia.

WATTEL, P.J. (2005): *European Tax Law*. He Hague: Kluwer International.

WATTELI, P.J. y TERRA, J.M. (2005): *European Tax Law*, la Haya:Kluwer Law Internacional.

WEBER, D.: *Tax Avoidance and the EC Traty Freedomos. A Study of the Limitation under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, The Hague:Kluwer Law.

VON ARNAULD, A. (2000): “Die normtheoretiche Begrüdung des Verhältnismäsigkeits-grundsatzes”, *Juristenzeitug*, n.º 6.

DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

2000

1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.ª Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.

3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.

2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.

3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.

4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.

5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.

6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.

7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.

8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.

9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.

10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.

11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.

12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.

13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.

14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.

15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.

16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.

17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.

18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.

19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.

20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.

21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.

22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.

24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.

25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.

2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.

3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.ª Amparo Grau Ruiz.

4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.

5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.

6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.

7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.

8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.

9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.

10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.

11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).

12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.ª Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.

13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.

14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.

15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.

16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.

17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.

18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.

20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.

20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.

21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.

21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.

22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.

23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.ª Dolores Bustamante Esquivias.

24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.

26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.

27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.

28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.

29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.

30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.

2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.

3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.

4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.

5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.

6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.

7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.

8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.

9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.

10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.

11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.

12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.

13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.

14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.

15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.

16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.

18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.

19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.

20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.

21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.

22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000)
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.

24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.

25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.

26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.

27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autoras: Ana Fuentes y Carmen Marcos.

29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.

30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.

2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.

3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.

4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.ª del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.

5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.

6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.

7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.

8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.

9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.

10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.

11/04 Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.

12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.

13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.

14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolivar.

15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuesto directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.

16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.

17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.

18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno

19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.

20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe “Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)”.
Autora: Raquel Paredes Gómez.

22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.

23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.

24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.

25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.

27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.

28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.

29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.

30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.

2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.

3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.

4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.

5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.

6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.

7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.

8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.

9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.

10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.

11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.

12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.

13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.

15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiqueira Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.

16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.

17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.

18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.

19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.

21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.

22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.

23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.

24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.

25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.

26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.

27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.

28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.

29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.ª Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.ª Luisa Valdenebro.

30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.

2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.

3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.

4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.

5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autoras: M.ª José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.

6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.

7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.

8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.

9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.

10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.

11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.

12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.

13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.

14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.

15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.

16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.

17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.

18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.

20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.

21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.

22/06 El régimen fiscal de las "economías de opción" en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.

23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.

24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.

25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.

26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.

27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.

28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.

29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiado Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez.

30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.

2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.

3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.

4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.

5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.

6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.

7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.

8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.

9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.

10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.

11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.

12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.

13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.
Autora: Marta Pérez Garrido.

14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.

15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.

16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.

17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.

19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.

20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.

21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.

22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los *REIT*.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.

23/07 The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.

24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.

25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.

26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.

27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO_2.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.

28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.

29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.

30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.

2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.

3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros, así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Myrian de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.

4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.

5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.

6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y Establecimientos Permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.

7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.

8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.

9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.

10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.

11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.

12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la dirección general de tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.

13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.

16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?.
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.

17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.

18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.

19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.

20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu

21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.

22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.

23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candel Comas.

24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candel Comas.

25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.

26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.

27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.

28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.
Autor: Carlos María López Espadafor.

29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.

30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.

2/09 *Foro Sainz de Bujanda*: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.
Autor: Varios autores.

3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérgez.

4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.

5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.
Autor: Miguel Buñuel González.

6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.

7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
Autora: Silvia López Ribas.

8/09 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea

9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.

10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o expareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.
Autora: María Naredo Molero.

11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.

12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.
Autor: Vicente Enciso de Yzaguirre.

13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.
Autor: Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).

14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.

15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.

16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.

17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.
Autores: Alfredo Iglesias Suárez, M.ª Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.

18/09 La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española.
Autor: Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez.

19/09 Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autoras: Mónica Arribas León y Montserrat Hermosín Álvarez.

20/09 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios.
Autor: Jesús Félix García de Pablos.