



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

La razón de proporcionalidad en el Impuesto sobre Sucesiones

Manuel Dopazo Zorelle

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

FACULTAT DE DRET



Programa de Doctorado en Derecho y Ciencia Política
Línea de Investigación: Derecho financiero y tributario

LA RAZON DE PROPORCIONALIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

Director: JOSE ANDRES ROZAS VALDES.

MANUEL DOPAZO ZORELLE
BARCELONA, 2016

A Juan y Lola (q.e.p.d.)

INDICE

Resumen	7
Abreviaturas.....	8
Introducción.....	10
CAP. I. EL DEVENGO EN LAS TRANSMISIONES <i>MORTIS CAUSA</i>.....	13
Sumario	14
1.- Introducción.....	15
2.-El devengo del impuesto en la LGT.....	17
3.-El devengo del impuesto en el ISD.....	20
4.-La herencia en Derecho civil español y catalán.....	31
4.1.-La herencia yacente.....	35
4.2.-La aceptación de la herencia.....	36
4.3.-La renuncia a la herencia.....	41
4.4.-El Estado o la CC.AA. heredero/a.....	42
5.- Objeciones fiscales a la aceptación de la herencia, como devengo del impuesto.....	44
5.1.- El plazo de aceptación de la herencia.....	44
5.2.- La aceptación tácita de la herencia.....	52
6.- La <i>Interrogatio in iure</i> , como solución fiscal.....	54
7.-La aceptación de la herencia, como devengo del impuesto: Fundamentos procesales.....	59
8.- Conclusiones y propuesta.....	64
CAP.II.- LAS REDUCCIONES DE PARENTESCO, EDAD Y DISCAPACIDAD EN TRANSMISIONES <i>MORTIS CAUSA</i>.....	67
Sumario	68
1.-Introducción.....	69
2.- El parentesco.....	78
2.1.- Fundamento de la reducción por parentesco.....	78
2.2.-La reducción por parentesco: ámbito subjetivo.....	105
2.3.-El parentesco en los impuestos sucesorios en Europa, EE.UU y Japón.....	124
2.4.-El parentesco en la legislación del Estado.....	130

2.5.-El parentesco en la legislación Autonómica.....	135
2.5.1.-El parentesco en el ISD en Cataluña.....	136
2.5.2- El parentesco en el ISD en otras legislaciones Autonómicas.....	145
2.6.- Conclusiones y propuesta	153
3.- La edad.....	158
3.1- La edad en la legislación Autonómica	162
3.2.- Conclusiones y propuesta.....	169
4.-La discapacidad.....	170
4.1.- La discapacidad en la legislación Autonómica	184
4.2.- Conclusiones y propuesta	189
CAP.III.- TARIFAS Y PATRIMONIO PREEXISTENTE EN TRANSMISIONES	
<i>MORTIS CAUSA</i>	193
Sumario	194
1.-Tarifas o tipo de gravamen.....	195
1.1.- Introducción.....	195
1.2.- Panorama tarifario.....	200
1.2.1.- Tarifa Estatal.....	201
1.2.2.- Tarifas Autonómicas.....	203
1.2.3.- Tarifas Forales.....	210
1.3.- Conclusiones y propuesta	212
2.- El coeficiente multiplicador de patrimonio preexistente.....	214
2.1.- Regulación Estatal y Autonómica.....	215
2.2.-Tablas de coeficientes multiplicadores.....	219
2.2.1.-Estatal.....	219
2.2.2.-Autonómicos.....	220
2.3.-Fundamento del patrimonio preexistente.....	227
2.4.- Conclusiones y propuesta.....	237
CAP. IV.- CONCLUSIONES	243
ANEXO.- PROPUESTA DE MODIFICACION DE LA LEY 29/1987 DEL ISD....	255
BIBLIOGRAFIA	261

RESUMEN

La presente tesis doctoral tiene por objeto proponer una modificación del ISD en la ordenación de su devengo y en las reducciones por parentesco, edad y discapacidad, las tarifas y el coeficiente del patrimonio preexistente, en busca de una mayor adecuación al principio de proporcionalidad que se exige en términos de justicia tributaria.

Palabras clave

Impuesto sobre Sucesiones, devengo, reducción por parentesco, reducción por edad, reducción por discapacidad, tarifas, coeficiente por patrimonio preexistente.

RESUM

La present tesi doctoral té per objecte proposar una modificació de l'ISD en l'ordenació de la meritació i en les reduccions per parentiu, edat i discapacitat, les tarifes i el coeficient del patrimoni preexistent, a la recerca d'una major adequació al principi de proporcionalitat que s'exigeix en termes de justícia tributària.

Paraules clau

Reforma Impost Successions: meritació, reducció per parentiu, edat i discapacitat, tarifes i patrimoni preexistent.

ABSTRACT

The goal of this thesis is to suggest the amendment of the Inheritance and Gift Tax (ISD) as to the accrual date, tax deductions based on kinship, age and disability, tax brackets, and the multiplier applicable to the preexisting wealth of the beneficiary so as to improve compliance with the proportionality principle which is a requirement of tax fairness.

Keywords

Amendment Inheritance Tax: Accrual date, deductions based on kinship, age and disability, Tax brackets and preexisting wealth.

ABREVIATURAS

AA.VV.	Autores Varios.
Apdo.	Apartado.
Art./Arts.	Artículo/Artículos.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CC	Código civil.
CC.AA.	Comunidad/es Autónoma/s.
CCCat	Código Civil de Cataluña.
CE	Constitución Española.
CEE	Comunidad Económica Europea.
CP	Código Penal.
DA	Disposición Adicional.
DF	Disposición Final.
DGRN	Dirección General Registros y Notariado.
DGT	Dirección General de Tributos.
DOCEE	Diario Oficial Comunidad Europea.
DT	Disposición Transitoria.
FJ	Fundamento Jurídico.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ITP y AJD	Impuesto Transmisiones Patrimoniales Actos Jurídicos Documentados.
LAU	Ley de Arrendamientos Urbanos.
LCS	Ley de Contrato de Seguro.
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil.
LGT	Ley General Tributaria.
LH	Ley Hipotecaria.
LHL	Ley Haciendas Locales.
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LITP y AJD	Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
LJCA	Ley Jurisdicción Contencioso Administrativo.
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial.
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo.
p.	Página/Páginas.
RD	Real Decreto.
RDL	Real Decreto Legislativo.
RGR	Reglamento general de Recaudación.
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ss.	Siguientes.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
TC	Tribunal Constitucional.
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central.
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional.
TR	Texto Refundido.
TS	Tribunal Supremo.
<i>Vid.</i>	Véase.

INTRODUCCION

La praxis profesional en la legalización y tramitación hereditaria, y en particular en la liquidación del impuesto sucesorio durante más de veinticinco años de ejercicio profesional, pone en evidencia una serie de patologías impositivas que a continuación se exponen en unión de su propuesta de reforma y es, en ese contexto, donde nace la presente tesis dado que todos los aspectos y elementos que se abordan en la misma se hallan unidos por la hilazón de la injusticia material, y la falta de proporcionalidad.

En primer lugar, destacaría, las numerosas herencias legalizadas al amparo de la prescripción, es decir, aquellas herencias en que tras el transcurso de cuatro años y seis meses, el contribuyente procede a legalizar desde un punto de vista civil, inventariando y valorando los bienes para su presentación ante la oficina liquidadora declarando el impuesto como prescrito, al objeto de su posterior inscripción en el registro de la propiedad y así poder disponer de los bienes. Se trata de centenares de herencias prescritas que incluyen caudales hereditarios de importante cuantía, en los que por falta de medios humanos y materiales de la Administración, el impuesto prescribe sin ulterior remedio y por ello se aboga por proponer una modificación del criterio del devengo del impuesto.

En segundo lugar, causa especial perplejidad, el ingente número de herencias de considerable caudal que no tributan y cuyo denominador común es que los beneficiarios de las mismas son el cónyuge y, o los hijos, lo que contrasta con la alta tributación que deben soportar aquellas otras en las que los beneficiarios son otros parientes y extraños; Todo ello es consecuencia de la desproporcionada consideración que tiene el parentesco en el impuesto, de su elevada tarifa y de la irracionalidad de los coeficientes multiplicadores, lo que invita a su reforma.

En tercer lugar, destacan toda una serie de situaciones relacionadas con la edad y la discapacidad de los herederos, cuales son, aquellas en que los hijos siendo mayores de edad aún se están formando y dependen del causante, aquellas en las que los herederos son mayores de 75 años y perciben una exigua pensión de jubilación y/o viudedad, aquellas en las que los beneficiarios dependían económicamente del causante y por último aquellas otras en las que se pone de manifiesto la indiferencia legislativa entre la incapacidad física

y psíquica sin distinción de grado alguno entre el abismo que media entre el afectado por una disminución del 33 y otro del 64 por cien.

Es, en ese contexto de injusticia material, en el que se enmarca y nace la presente tesis con el objetivo de señalar la falta de proporcionalidad del impuesto y su inadecuación a los principios de justicia tributaria, postulando desde estas líneas una propuesta de reforma.

La presente tesis, se articula y estructura en cuatro capítulos, abordando en el primero de ellos el devengo del impuesto, en el segundo las reducciones personales de edad, parentesco y discapacidad, en el tercero de ellos las tarifas y los coeficientes multiplicadores de patrimonio preexistente, y en un cuarto capítulo, se concretan una serie de conclusiones finales –sin perjuicio de las formuladas con más detalle al final de cada capítulo- para finalmente realizar una propuesta normativa referenciada a su dicción legal actual.

La metodología empleada en cada capítulo consiste en ubicar desde un punto de vista legal el elemento u aspecto analizado, examinando a continuación desde un punto de vista doctrinal las distintas interpretaciones u opiniones que merece el mismo, para acabar concluyendo y proponiendo su reforma que se postula a grandes rasgos en las siguientes líneas: i) el devengo del impuesto debe residenciarse en la aceptación de la herencia; ii) se debe redefinir el papel del parentesco en la estructura del impuesto, rediseñar la reducción por edad, introducir una reducción por dependencia del causante, y personalizar más la reducción por discapacidad; iii) convendría simplificar y minorar las tarifas del impuesto y, por último, darle una nueva fundamentación y estructura al coeficiente multiplicador.

Sin duda alguna, son muchos los elementos del impuesto que han sido obviados en el presente trabajo, ya que éste tan solo se ciñe a los aspectos enunciados del mismo, sin otra ambición o ánimo más que el de proponer su mejora, su reforma, en busca de una mayor personalización del impuesto, de una mayor proporcionalidad impositiva y en definitiva de una exacción más justa, que por otra parte es demandada por el conjunto de la sociedad, habida cuenta de la lamentable percepción social que existe a propósito del mismo habiéndose demandado desde distintos foros en numerosas ocasiones su erradicación, por lo que salvo que el Estado tome cartas en el asunto reformando el mismo o la crisis económica ahogue a las CC.AA., el impuesto está condenado a morir.

CAPITULO I

EL DEVENGO EN LAS TRANSMISIONES *MORTIS CAUSA*

SUMARIO

- 1.- Introducción
- 2.-El devengo del impuesto en la LGT
- 3.-El devengo del impuesto en el ISD
- 4.-La herencia en Derecho civil español y catalán
 - 4.1.-La herencia yacente
 - 4.2.-La aceptación de la herencia
 - 4.3.-La renuncia a la herencia
 - 4.4.-El Estado o la CC.AA. heredero/a
- 5.- Objeciones fiscales a la aceptación de la herencia, como devengo del impuesto
 - 5.1.- El plazo de aceptación de la herencia
 - 5.2.- La aceptación tácita de la herencia
- 6.- La *Interrogatio in iure*, como solución fiscal
- 7.-La aceptación de la herencia, como devengo del impuesto: Fundamentos procesales
- 8.- Conclusiones y propuesta

1.-INTRODUCCION

No resulta fácil abordar esta vieja polémica tributaria sobre la que nuestra doctrina, la jurisprudencia de nuestro TS y numerosas consultas de la Dirección General de Tributos ya se han pronunciado reiterada y mayoritariamente en pro de mantener la fecha de fallecimiento o declaración de fallecimiento como devengo del impuesto.

La Hacienda Pública en su afán recaudatorio se resiste a aceptar que el devengo del impuesto pueda residenciarse en momento distinto al del fallecimiento; No acepta que el devengo pueda situarse en el momento en que se proceda a la aceptación de la herencia, habida cuenta que de acuerdo con nuestra legislación civil el heredero dispone de un plazo de treinta años para poder hacerlo, al considerar que sería tanto como dejar en manos del contribuyente el devengo del impuesto, y más aún cuando nuestro sistema jurídico civil reconoce que la aceptación de la herencia puede instrumentarse de forma tácita.

Sin embargo, quiebra nuestra tradición jurídica romana, nuestro sistema civil sucesorio actual y nuestra legislación general tributaria al situar el devengo del impuesto en el óbito de la persona física.

No importa a la Hacienda Pública que el fallecimiento de la persona física, no sea equivalente a transmisión para señalar el referido momento como el devengo del impuesto, ni tampoco que un sujeto se vea obligado a satisfacer un impuesto por vía presuntiva¹ al señalar el referido momento como el devengo del impuesto, aunque a posteriori se proceda a su devolución, tras su renuncia a la herencia.

No importa al legislador tributario que el llamado a heredar ignore su llamamiento, por serle desconocido, para que el impuesto se devengue y éste se vea obligado a proceder al cumplimiento de la obligación de declarar en el plazo voluntario de seis meses, a pesar de su ignorancia hereditaria.

¹ ROZAS VALDES, J ANDRES; *Presunciones y figuras afines en el ISD*, Marcial Pons, Madrid, 1993, opina que no se trata de una presunción general de aceptación, sino de una norma material en función de la cual el ordenamiento finge que la transmisión y adquisición son simultaneas, p. 157.

Tampoco parece importar al legislador tributario, la complejidad del llamamiento (herencia a favor de incapaz, sucesión intestada judicial, testamento ológrafo...), la ignorancia de la composición del caudal relicto (bienes desconocidos, bienes en el extranjero...) para que el impuesto se devengue en el momento del fallecimiento.

En todos los supuestos, la Hacienda Pública, ha fijado de forma homogénea el plazo voluntario de autoliquidación de seis meses a partir de la fecha de defunción², todo ello, sin perjuicio de la solicitud de prórroga de plazo de presentación por seis meses más que supone el abono de intereses de demora³ y de los supuestos de suspensión del plazo de presentación⁴.

Fijar en la aceptación de la herencia el momento del devengo del ISD no es equivalente ni a la prescripción tributaria soñada por el contribuyente ni tampoco obedece a los postulados de obsesión recaudatoria de la Administración, sino que por el contrario resulta más respetuoso con los más elementales principios de seguridad jurídica (habida cuenta de la irrevocabilidad de la aceptación y de la renuncia) y de capacidad económica (adquisición de bienes y derechos hereditarios) a los que resulta obligada nuestra Hacienda Pública y todo ello sin perjuicio de homologar el fenómeno adquisitivo sucesorio en nuestro sistema civil con el tributario encarnado en el Impuesto sobre Sucesiones.

Así, el objeto del presente capítulo no es otro que el de proponer el momento de la aceptación de la herencia como devengo del impuesto sobre sucesiones removiendo aquellas objeciones que tradicionalmente se han esgrimido para trasladar el mismo del fallecimiento o declaración de fallecimiento.

Es cierto que el Derecho Tributario como disciplina jurídica autónoma, no tiene porqué someterse o prestar obediencia a la norma civil, ya que el Derecho Tributario goza de autonomía e independencia respecto al resto de disciplinas del ordenamiento jurídico, pero ello tampoco le autoriza para que no respete aquellos principios o postulados fundamentales regulados en nuestro Derecho Civil respecto a la sucesión de la persona física, cuando resulta que éstos son perfectamente acomodables a los principios de justicia tributaria y por

² Art. 67.1.a RISD.

³ Art.68.5 RISD.

⁴ Art.69 RISD relativo a la suspensión por la concurrencia de litigios civiles y penales hereditarios.

tanto todo ello nos conduce a que no cabe concebir la sucesión civil y tributaria de forma independiente sino interrelacionada⁵.

A su vez, lo anterior se compadece con lo previsto por nuestra LGT en su art. 7.2 que dispone la supletoriedad del Derecho común en todo aquello no previsto en la norma tributaria, así como en su art. 12.2 que dispone que en tanto no se definan en las normas tributarias los términos o conceptos en éstas empleados se entenderán conforme a su sentido jurídico.

2.- EL DEVENGO DEL IMPUESTO EN LA LGT

El devengo del impuesto, como elemento esencial del tributo, se halla conceptualizado en nuestra Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, la cual lo define en su art. 21 como aquel:

“momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.”

La fijación del devengo en el impuesto es fundamental, ya que tal y como indica el referido precepto,

“La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria ”

Aunque también es cierto que el propio precepto admite excepcionalmente como salvedad

“...que la ley de cada tributo disponga otra cosa”.

Lo que supone que la propia LGT, habilita a la ley de cada tributo, para señalar un momento distinto, o incluso,

⁵ CARRERAS MANERO, Olga.; *La sucesión en el Derecho Tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, p.205 y ss.

“.....establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.”

El devengo del tributo, señala el instante en el que se entiende realizado el hecho imponible y ello nos lleva al concepto de hecho imponible descrito en el art. 20 LGT que lo define como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Por tanto, si el hecho imponible describe el acontecer fáctico o jurídico cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, el devengo del tributo señala el instante del acontecimiento o momento cronológico.

Así, el hecho imponible y devengo van unidos, inexorablemente, ya que en realidad el devengo no deja de ser la fijación (tributos instantáneos) o dimensión (tributos periódicos) temporal del hecho imponible, representando el devengo el momento en el que se entiende realizada la obligación tributaria principal.

Acontecido el presupuesto fáctico o jurídico, es decir devengado el impuesto, nace la obligación tributaria, es decir, la que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria (art. 19 LGT).

La determinación, por tanto del devengo del impuesto, resulta esencial puesto que fija en el tiempo la legislación aplicable al nacimiento de la obligación tributaria consecuencia de la realización del hecho imponible, y ello es consustancial al principio de seguridad jurídica, en materia tributaria.

De su categoría como institución capital en la configuración del tributo, su determinación es competencia exclusiva de la ley (art.8 LGT).

La obligación tributaria que nace como consecuencia del devengo, se rige por la norma que se halle vigente en el momento de su nacimiento, por aplicación del principio *“tempus, regit actum”*, al ser el instante relevante desde el plano jurídico.

El devengo del tributo, como bien señala ALONSO GONZALEZ⁶ debería atrapar en el tiempo, el instante en el que se pone de manifiesto la capacidad económica.

Nos hallamos por tanto, ante una cuestión nuclear, cual es la determinación de la norma tributaria aplicable en el tiempo, en función del momento fijado por nuestro legislador para señalar el devengo del tributo.

La concreción del devengo del tributo es fundamental puesto que determina la legislación aplicable, el valor de los bienes, el cómputo del plazo de presentación y la prescripción.

Aunque se exige al tributo en particular, y a nuestro sistema tributario en general, el respeto a los principios generales constitucionales tributarios, a juicio de ALONSO GONZALEZ,⁷ también resulta extrapolable el cumplimiento de los mismos en los elementos nucleares del tributo, de tal forma que el devengo, debe respetar aquellos y muy especialmente el principio de capacidad económica, que inspira nuestro sistema tributario.

El legislador a la hora de seleccionar los hechos o supuestos de hecho que a su juicio manifiestan capacidad económica (renta, patrimonio, gasto) en palabras de HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS⁸ debe definir aquella circunstancia cuya realización hará nacer la obligación de pago.

En razón al devengo, se clasifican los tributos en instantáneos y en periódicos, de tal forma que en los primeros el hecho se agota en un solo acto u operación y en los segundos el hecho goza de continuidad en el tiempo.

En el impuesto que nos ocupa, obviamente, nos hallamos ante un tributo de carácter instantáneo, que a continuación analizamos.

⁶ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel: *Devengo del Tributo y periodo impositivo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 59

⁷ *Devengo del Tributo y periodo impositivo...*, p.60 y ss.

⁸ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 3ª Edición, Volumen I, Aranzadi, Madrid, 2013, p. 239.

3.-EL DEVENGO DEL IMPUESTO EN EL ISD

La regulación antecesora a la actual normativa reguladora del ISD⁹, regulaba en su Libro primero el impuesto general sobre las sucesiones y en su art. 18 definía el hecho imponible como las adquisiciones por herencia y legado de bienes, derechos y acciones de cualquier naturaleza, para a continuación fijar el devengo del impuesto en el día del fallecimiento del causante de la sucesión o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento.

Es decir, en la norma antecesora a la actual ya se optó por ubicar el devengo del impuesto en un momento previo (defunción) a la manifestación de voluntad del sujeto pasivo del impuesto.

En la normativa vigente del ISD, el devengo del impuesto se haya regulado en la LISD¹⁰ en su art. 24, así como en el art.47 del RISD¹¹.

Por lo que aquí interesa, en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devenga en la fecha de fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente regulada y prevista en el art. 196 del CC¹².

Por otra parte, la legislación reguladora del ISD señala como hecho imponible en el art.3 de la LISD y en el art.10 del RISD, la adquisición de los bienes y derechos que se transmiten por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, así como la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.¹³

⁹ Decreto Legislativo de 6 de Abril de 1967, N° 1018/67 (M° Hacienda) de Impuestos generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Texto Refundido de la Ley y Tarifas publicado en el B.O.E. de 18 de mayo de 1967 (N° 118)

¹⁰ Ley 29/1987 de 18 de diciembre.

¹¹Reglamento del ISD, Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre.

¹²La declaración de fallecimiento se halla regulada en los arts. 67 y ss. de la Ley 15/2015, de 2 de julio de Jurisdicción Voluntaria y consiste en un procedimiento judicial que en el campo sucesorio permite que se abra la sucesión sobre los bienes del declarado como fallecido, lo que se realizará, si el desaparecido hubiese otorgado testamento, mediante el otorgamiento de Escritura notarial de adjudicación y manifestación de herencia, y en caso contrario, a través del correspondiente juicio de testamentaría.

¹³La persona jurídica es capaz de suceder, pero no es capaz de causar una herencia, por lo que debe tenerse en cuenta que los incrementos de patrimonio sujetos al impuesto son los obtenidos exclusivamente por las

Expuesto cuanto antecede, en términos generales, concluimos que nuestro legislador ha señalado el fallecimiento¹⁴ como aquel momento en el que tiene por realizada la adquisición de bienes, derechos y percepción de cantidades.

Lo anterior significa en términos generales desde el punto de vista normativo, que es la defunción como hecho objetivo la que define el devengo del impuesto, de tal forma que desde un punto de vista teórico a cada defunción, le corresponde el devengo del respectivo ISD¹⁵.

Sin embargo, nuestra legislación civil al fallecimiento de la persona tan sólo le anuda la extinción de su personalidad civil (art.32 CC); Esto es, el hecho físico del fallecimiento, *per se*, individualmente considerado, no constituye modo alguno de adquisición de la propiedad de bienes y derechos.

De tal forma, que fallecimiento, no es sinónimo de adquisición, puesto que por el hecho físico del fallecimiento no se produce adquisición alguna.

Fallecimiento y adquisición son obviamente dos hechos distintos, no comportando el fallecimiento necesariamente una adquisición *mortis causa*.

Pero aun cuando nos hallemos en la hipótesis de una adquisición cuyo origen sea un fallecimiento, en el mejor de los casos nos hallaríamos ante dos momentos no tan sólo distintos sino también distantes en el tiempo, por lo que el fallecimiento no coincide de forma real con la adquisición en el tiempo, lo que implica que nos hallamos en presencia de una ficción jurídico-tributaria del impuesto, dada la notoria divergencia temporal.

Sin embargo, la opción legislativa acogida, consistente en fijar el devengo del impuesto en el momento de la defunción, no se acomoda a mi juicio a lo previsto en la LGT, ya que,

personas físicas, ya que el apartado segundo del mismo precepto nos indica que los obtenidos por personas jurídicas se hallan sujetos al Impuesto sobre Sociedades.

¹⁴ Con el uso de la expresión fallecimiento, también me refiero a la declaración judicial de fallecimiento.

¹⁵ Se parte de la base teórica de que exista un único heredero, ya que en realidad, con cada defunción, lo que se origina son tantas obligaciones tributarias como causahabientes o beneficiarios de seguros de vida, hayan designados.

como hemos visto ,ésta define el devengo del impuesto como aquel momento en el que se tiene por realizado el hecho imponible y hallándose definido a su vez éste como la adquisición de bienes y derechos o la percepción de cantidades, lo cierto es que cuando se devenga el impuesto no se ha realizado el hecho imponible puesto que no se ha producido ninguna adquisición.

Dicho de otra forma, el devengo del ISD situado en el fallecimiento contraría el art. 21 de la LGT puesto que en dicho instante a lo sumo se ha desencadenado, en su caso, una futura transmisión *mortis causa*, con causa en la defunción de la persona, pero no se ha producido una adquisición ya que tras la defunción se inicia la fase de delación hereditaria, es decir el llamamiento a aquellos con derecho a suceder.

Lo anterior supone, a mi juicio, la vulneración del principio constitucional de capacidad económica, puesto que en el instante de la defunción, por el mero hecho de la defunción, no se adquiere bien o derecho alguno y por consiguiente el devengo del impuesto no se puede residenciar en ese instante, puesto que no hay adquisición.

En sintonía con lo manifestado anteriormente, el impuesto no es posible que se devengue de forma previa a ponerse de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo, ya que en dicho caso, el devengo del impuesto, no se identifica con el momento en el que se tiene por realizado el hecho imponible, ya que no existe en ese momento, (partiendo de la existencia de caudal hereditario) más que una masa de bienes y derechos pendientes de transmisión, existe simplemente una herencia yacente.

Cuanto antecede nos obligará a examinar desde el punto de vista civil, el fenómeno sucesorio, el cual, tal y como se expondrá, señala la aceptación de la herencia como único título hábil para la adquisición *mortis causa*, de la transmisión hereditaria que desencadena la defunción.

El hecho imponible del ISD no se haya definido por el fallecimiento de una persona ni tan siquiera por la transmisión de sus bienes por causa sucesoria, sino que consiste en la adquisición de esos bienes y derechos por ese título, ya que éste y no otro es el presupuesto

que pone de manifiesto la capacidad económica y esa capacidad económica en el tiempo debe ser ubicada en el momento en que la herencia es aceptada.

En la defunción no puede residenciarse la adquisición, puesto que en ese instante se halla ausente el elemento volitivo, siendo la aceptación o la repudiación actos meramente voluntarios y libres, (art 988 CC)¹⁶.

Lo mismo ocurre con los seguros de vida, ya que nuestro legislador al igual que en las transmisiones *mortis causa* asimila y señala el devengo del impuesto como el día del fallecimiento, cuando el hecho imponible es la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros de vida, resultando obvio que en el instante del fallecimiento no se percibe cantidad alguna y por tanto, tampoco se realiza en este caso el hecho imponible.

De cuanto se ha expuesto se deduce que desde el punto de vista jurídico-tributario la defunción se ha configurado como título para producir una adquisición hereditaria, mientras que desde el punto de vista jurídico-civil para que se produzca ésta, es necesario que medie la aceptación de la herencia.

No obstante lo anterior, desde el punto de vista tributario, la precedente afirmación, debe ser matizada, ya que, por otra parte el art 24.3 LISD afirma que:

“Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.”

Es decir, nuestro legislador excepciona en la práctica, el devengo del impuesto si tras la defunción se produce la aceptación, es decir, una adquisición, pero ésta no es efectiva hasta que lo sea, aplazando así el devengo del impuesto a la efectividad de la adquisición.

¹⁶ Aunque de acuerdo con el art. 1002 del CC, se prevea de forma excepcional que los herederos que hayan sustraído u ocultado bienes y derechos de la herencia pierden la facultad de renunciarla y permanecen con el carácter de herederos puros y simples.

Todo un ejercicio de contradicción. En efecto, acabamos de afirmar que nuestro legislador fiscal ha situado en el momento de la defunción el devengo del impuesto rechazando la aceptación como tal y sin embargo fallecida una persona y aceptada su herencia, si la adquisición realizada se hallase sometida a condición término o modo testamentario, el impuesto no se liquidaría hasta que la adquisición fuese efectiva.

¿Por qué de forma general, la aceptación, es considerada como irrelevante para devengar el impuesto y sin embargo habiendo aceptación si ésta no es efectiva, por el contrario es relevante para el nacimiento de la obligación tributaria aplazando el devengo?

¿Puede el Derecho tributario manejar a su antojo el devengo del impuesto?

¿Se puede negar -la aceptación- como momento de devengo del impuesto y aceptada la herencia, se aplaza el devengo hasta que la adquisición consecuencia de la aceptación sea firme?

El art. 47.3 RISD reitera lo dispuesto en el art 24.3 LISD:

“Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.....”

Y, adiciona que:

“...atendiendo a este momento (el día en que dichas limitaciones desaparezcan) para determinar el valor de los bienes y del tipo de gravamen.”

En la consulta de la DGT de fecha 28/11/2007 (Nº: V2557-07) se afirma que la defunción o firmeza de la declaración de fallecimiento del ausente produce el devengo del impuesto, salvo que resulte de aplicación la norma especial del apartado 3 del art.24 de la Ley, por la existencia de una condición de un término o de un fideicomiso o cualquier otra limitación.

La previsión del art.24.3 LISD es lícita, en tanto que autorizada por la LGT la cual en su art 21, a propósito del devengo, permite a la ley de cada tributo disponer *otra cosa*;, pero aún así lo que no se comprende es porqué para devengar el tributo se admite que la adquisición

del bien o derecho ha de ser efectiva cuando se halla sujeta a condición, término o modo y por el contrario cuando no hay condición término o modo, se ubica el devengo no en la aceptación sino en la defunción.

En ambos casos no se ha producido la adquisición efectiva del bien o derecho por título sucesorio, ya sea en el primero de ellos por la existencia de la condición, término o modo, ya sea en el segundo de ellos, por la falta de aceptación pura y simple de la herencia.

Del párrafo tercero del art 24 LISD parece deducirse que la efectividad de la adquisición es fundamental para que surja la obligación de liquidar y del art. 47.3 RISD parece que hay que atenerse a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.

¿Qué mayor limitación, condición término o modo puede suspender la efectividad de la adquisición civil *mortis causa* que la ausencia de la propia aceptación?

Sin aceptación, no hay adquisición y sin ésta no resulta posible que se devengue el impuesto, salvo de forma artificiosa y prematura.

¿Por qué no es posible esperar tras la defunción a la aceptación de la herencia para que se devengue el impuesto sobre sucesiones y por el contrario es posible esperar al otorgamiento del contrato de compraventa o donación, para que se devengue el impuesto sobre transmisiones o donaciones, cuando éstos últimos se hallan también al igual que el primero de los modos de transmisión descritos en directa dependencia de la voluntad de la partes?

Desde el punto de vista civil, tanto el CC español como el CCCat, no se produce la adquisición de la herencia hasta su aceptación (tesis romana), aunque desde un punto de vista fiscal parece que se ha acogido la tesis germánica es decir la adquisición automática de la herencia por parte de los llamados a ella, prescindiendo de su aceptación o cuanto menos fingiendo la misma, tesis que *ab initio* parece haber sido adoptada en algún Derecho foral como en la Ley N° 315 del Código Civil de Navarra, la cual dispone que la herencia se entiende adquirida por el heredero desde el fallecimiento del causante, aunque posteriormente se revela como incierto en caso de su posterior renuncia, retro trayéndose ésta a la fecha de la defunción.

Para la adquisición de la herencia o legado, desde un punto de vista civil, no es suficiente con que tenga lugar la apertura de la sucesión o la muerte del causante, ni que se haya producido la delación de la herencia, esto es, el efectivo llamamiento de determinadas personas a la misma por vía legal, testamentaria o contractual, mediante el cual están en condiciones de aceptarla o renunciarla, sino que es necesario que se produzca la aceptación de la misma. Sólo entonces se puede entender que se ha producido la adquisición, sin perjuicio de que sus efectos se retrotraigan a la fecha de la muerte del causante.

Aunque con carácter general, y como se ha dicho, esto es así desde un punto de vista civil, fiscalmente el legislador, con carácter preventivo, establece, en el artículo 10, punto 2, del Reglamento del Impuesto, que estas adquisiciones se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante; por lo que, para exigir el impuesto, bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidar los documentos, inventarios o particiones correspondientes.

En aplicación de este artículo, la Administración, sin necesidad de que exista aceptación, puede exigir el pago del Impuesto a los presuntos herederos o legatarios, siempre que resulte probado el hecho de la muerte de un causante titular de relaciones patrimoniales transmisibles y que se haya producido simplemente la delación de la herencia.

Esto se infiere igualmente, y con especial dureza, del régimen fiscal previsto para los supuestos de renuncia a la herencia regulados en el artículo 28 LISD, que establece:

1.- En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.

2.- En los demás casos de renuncia a favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

3.- La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.

Como puede verse solo en el primer supuesto, de renuncia pura, simple y gratuita, se concibe la renuncia como ausencia de hecho imponible, y aun así la misma puede tener efectos fiscales en cuanto a la aplicación del coeficiente multiplicador correspondiente al parentesco entre el causante y el renunciante.

En los demás casos la renuncia no evita el gravamen del hecho imponible del ISD para el renunciante, además de la existencia de un nuevo hecho imponible que tiene como sujeto pasivo al beneficiario de la renuncia, en concepto de donación.

Lo anterior confirma plenamente que desde el punto de vista fiscal no se exige que se haya producido la adquisición de la herencia, desde un punto de vista civil.

Al igual que no existe donación sin aceptación del donatario (art.618 CC), pues se trata de una convención o contrato donde convergen dos partes, y dos voluntades y por tanto sin esta voluntad o consentimiento no existe donación ya que nadie se halla obligado a aceptar un acto de liberalidad de otra persona, tampoco existe compraventa ni Impuesto sobre Transmisiones si el comprador no manifiesta su consentimiento o aceptación o voluntad de adquirir, (art. 1262 CC) de la cosa que ha de constituir el contrato, del mismo modo en la herencia no se produce adquisición de bienes, en tanto en cuanto no hay adquirente de los mismos, es decir sujeto que manifieste su voluntad de aceptación.

No hay adquisición hereditaria sin aceptación del heredero, con la obvia salvedad de que en los dos primeros supuestos (compraventa o donación) los bienes y derechos son titularidad dominical de sus respectivos propietarios mientras que en este último supuesto (herencia) tras el fallecimiento del causante, existe una masa de bienes y derechos que se hallan huérfanos de titular dominical (herencia yacente); pero esta situación de interinidad y de vacancia dominical no autoriza al legislador fiscal a fabular una adquisición inexistente a propósito de la defunción.

La herencia precisa ser aceptada. No existe en nuestro ordenamiento precepto alguno que obligue al llamado a la herencia a proceder a su aceptación -es un acto voluntario y libre, con las salvedades que afectan a las herencias deferidas a favor de menores e incapaces- por lo que si todos los llamados renuncian pura y simplemente a la misma, nos hallaríamos ante una herencia vacante, por falta de adquirente¹⁷ y en su consecuencia no se devengaría el ISD. Por tanto resulta insostenible residenciar el devengo en la defunción.

Y a lo anterior no se puede objetar que en ese caso iría a parar a manos del Estado o de la CC.AA. previa declaración judicial de herederos (art 958 CC) en cuyo caso la herencia se presume aceptada a beneficio de inventario (art 957 CC) por los motivos siguientes:

En primer lugar porque no se hereda por voluntad propia sino por disposición legal (art 956 CC)¹⁸. En efecto, aunque al final del proceso sucesorio siempre hay un heredero, aunque éste sea el Estado o CC.AA., siempre hay transmisión y por tanto siempre hay adquisición. La transmisión de bienes que se produce y que el Estado o la CC.AA. adquiere, no se realiza mediante aceptación voluntaria de la misma, ya que su adquisición es forzosa por aplicación de la Ley¹⁹, en consonancia con lo dispuesto en el art.956 del mismo cuerpo legal, donde se afirma en imperativo verbal que a falta de las personas que tengan derecho a heredar conforme a las normas de la sucesión intestada *heredará el Estado*.

Y, en segundo lugar, porque tanto el Estado como la CC.AA. no son sujetos pasivos del ISD ya que el impuesto tan sólo grava las adquisiciones mortis causa a favor de personas físicas.

Por otra parte, también debe observarse que la defunción de una persona no implica *per se* la adquisición de bien o derecho por título sucesorio, lo que conlleva que resulte inadmisibles desde el punto de vista jurídico tributario que se haya devengado impuesto alguno. Es decir, si existiendo defunción, no hubiere herencia, es decir, no hubiere bienes y

¹⁷ En este punto conviene recordar que, tal y como se expondrá más adelante, una parte de la doctrina civilista entiende que el Estado como un heredero más, puede renunciar a la herencia, lo que implica que es posible la vacancia hereditaria, es decir la herencia sin heredero.

¹⁸ En capítulo posterior se desarrollan las características generales de la herencia causada a favor del Estado o de las CC.AA.

¹⁹ Art. 609 CC: "...la propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y se transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada....."

derechos transmisibles, no existiendo precepto en nuestro Ordenamiento jurídico que a la defunción nos obligue a ser titulares de éstos ,aun concurrendo heredero si no hubiese bien o derecho que heredar, parece que de acuerdo con lo dispuesto en el art 24 LISD se produciría el devengo del impuesto por el mero fallecimiento de una persona y ello aunque no se haya cumplido el hecho imponible puesto que no se adquiere bien o derecho alguno por título sucesorio y por tanto no se puede gravar el incremento de patrimonio obtenido a título lucrativo que es el objeto del impuesto.(art.1 LISD)²⁰.

De este modo, sostengo que no tan sólo se halla vedado el devengo del impuesto por falta de aceptación, es decir de adquisición, sino que también resulta vedado el devengo del impuesto, aun habiendo aceptación, si no hubiere bienes y derechos, por falta de objeto imponible, lo que implica que el devengo del impuesto tan sólo puede situarse en la aceptación de bienes y derechos hereditarios.

Sin embargo, el art.24 LISD sitúa el devengo del impuesto el día del fallecimiento del causante en las adquisiciones por causa de muerte y seguros de vida, por lo que si no hubiese adquisición alguna el impuesto no se devengaría aun existiendo una persona fallecida y un heredero de la misma que haya aceptado su herencia si ésta finalmente carece de bienes y derechos transmisibles²¹.

Lo anterior conlleva que el devengo del impuesto necesariamente deba ubicarse en la aceptación de bienes y derechos y en la percepción de cantidades, puesto que sólo poniendo el acento en la aceptación se produce la adquisición o percepción; pero siempre que haya bienes y derechos y cantidades que percibir, ya que sólo de esta forma se cumple el hecho imponible (adquisición de bienes y derechos o percepción de cantidades) y se devenga éste con la aceptación de los mismos.

De cuanto se ha expuesto se deduce que del hecho cierto de una defunción no puede deducirse ni presumirse automáticamente una transmisión *mortis causa*, ni tampoco una adquisición puesto que para que tenga lugar el devengo del impuesto para ello resulta

²⁰ Si se examina la Tarifa del impuesto (art 21 LISD) se observará que el primer tramo oscila entre 0€ (no entre 1€) y 7993,46 € correspondiéndole así a una base liquidable de 0 euros un 7,65% de tipo aplicable.

²¹ El heredero puede acudir a la notaría para aceptar la herencia inicialmente para otros usos (por ejemplo para continuar una demanda en curso o interponerla en calidad de heredero), sin necesariamente conocer ni tener que formalizar el inventario de bienes y derechos del causante, que puede realizarse a posteriori.

preciso, la preexistencia de bienes y derechos transmisibles así como su posterior aceptación.

Por tanto, el hecho imponible del impuesto y en consecuencia el devengo del impuesto se basa en la adquisición de bienes y derechos por causa de muerte.

Cierto es, que si hubiese herencia y heredero, el heredero tiene derecho a aceptar la misma y en consecuencia si lo realiza se producirá la adquisición de bienes y derechos por título sucesorio, y con tal motivo se cumpliría el hecho imponible y en su consecuencia se devengará el impuesto, pero lo anterior conlleva la existencia de bienes y derechos transmisibles, así como la figura del adquirente o causahabiente, es decir la del sujeto llamado a la herencia que presta su consentimiento mediante la aceptación.

No es posible la adquisición sin aceptación, aunque sí resulta posible la aceptación sin adquisición.

Llegados a este punto, y visto que la defunción no es título adquisitivo, se propone la reforma del devengo del Impuesto sobre Sucesiones de tal forma que en su lugar en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengue con ocasión de su aceptación.

La anterior propuesta supone la reconciliación con el art. 3 LISD que define el hecho imponible como la adquisición de bienes y derechos por título sucesorio, así como al art. 21 de la LGT que fija el devengo en aquel momento en el que se tiene por realizado el hecho imponible, con el modo y título dispuesto en la legislación civil.

Situar el devengo del impuesto en la aceptación de la herencia, implica la adquisición de los bienes y derechos transmisibles por título sucesorio (hecho imponible) y en su consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria.

Situar el devengo del impuesto en la aceptación de la herencia implica la existencia de un sujeto llamado a la herencia que ha manifestado su voluntad de aceptar la herencia, por lo

que aparece en la escena jurídica-tributaria de la sucesión la figura del sucesor, como en la donación el donatario y en la compraventa el comprador.

Se completa pues, la bilateralidad de la transmisión hereditaria, (causante-transmitente y causahabiente-adquirente) aunque esta última se manifieste a través de una declaración unilateral no recepticia, por razones obvias, habida cuenta del fallecimiento del transmitente.

Aceptada la herencia, se devengaría el impuesto sobre sucesiones y sus efectos se retrotraerían a la fecha de la defunción (Art.989 CC), de tal forma que una vez aceptada el sucesor retrotrae su titularidad a la fecha del fallecimiento del causante, del cual deriva su adquisición civil.

Expuesto cuanto antecede, se hace preciso, analizar los postulados y principios fundamentales de la herencia desde el punto de vista civil, y en particular la aceptación y la renuncia hereditaria como modos de adquirir o trasladar la adquisición a terceros, para una mejor comprensión del impuesto que nos ocupa, que en unión del ITP y AJD son los impuestos más *jurídicos* de nuestro sistema tributario actual.

4.- LA HERENCIA EN DERECHO CIVIL ESPAÑOL Y CATALAN

Como afirma LACRUZ BERDEJO²², nuestro ordenamiento jurídico considera la sucesión *mortis causa* como un valor constitucionalmente protegido junto con el derecho a la propiedad privada (art.33 CE).

La *hereditas*, comprende la transmisión de todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte (art. 659 CC); Así, VALLET DE GOYTISOLO,²³ afirma que las sucesiones hereditarias no abarcan todas las relaciones jurídicas del finado ya que existen relaciones jurídicas contractuales vitalicias (derecho de usufructo, derecho de uso, derecho de habitación....) y relaciones jurídicas contractuales *intuitu personae* (contrato de trabajo, contrato de mandato, contrato de comodato, contrato

²²LACRUZ BERDEJO,J.L.; *Elementos del Derecho civil II, Derecho de Sucesiones*, Editorial Bosch,Barcelona,1993, p. 13.

²³VALLET DE GOYTISOLO, J.; *Panorama del Derecho de Sucesiones*, Volumen I Fundamentos, Editorial Civitas, Madrid, 1982, p. 45 y ss.

de depósito...) que se extinguen con ocasión del óbito; aunque también nos podemos encontrar con situaciones mixtas, tal y como ocurre, con el contrato de arrendamiento, en el que tras la última reforma²⁴ del art.16 LAU el derecho a subrogación es susceptible de pacto, por lo que habrá que estar al caso en concreto.

De forma tradicional, en Derecho Civil, se vienen reconociendo dos formas antagónicas de adquisición de la herencia, el sistema romano y el sistema germánico; En Derecho Civil Común, afirma CASTAN²⁵ que los redactores del CC utilizaron fuentes contradictorias en su redacción mixturando la tradición romana y la germánica y ello ha dado lugar a controversias, incluso en conceptos básicos, como el de la propia adquisición de la herencia, materia regulada confusamente, a su juicio, que ha quedado plasmada en diferentes preceptos de nuestro CC.

De forma resumida diremos que, en el sistema romano, se sostiene que entre la muerte de una persona (apertura de la sucesión) y la adquisición de sus bienes por herencia mediante su aceptación, media un intervalo de tiempo durante el cual la herencia está yacente (*hereditas iacet*), la herencia está falta de dueño hasta que se proceda a su aceptación, consecuencia de la situación de interinidad (*interregno* abierto ante la indeterminación del nuevo titular), ya que la aceptación de la herencia es *conditio iuris* para que la adquisición hereditaria se produzca, mientras que la tesis del sistema germánico (adquisición *ipso iure* o automática de la herencia) niega su existencia habida cuenta que el llamado a la herencia es heredero de forma automática salvo que éste renuncie a la misma.

Se afirma que la tesis germánica se halla contenida en diversos artículos del CC, tales como el art. 661 CC (“*los herederos suceden al difunto por el solo hecho de su muerte en todos sus derechos y obligaciones*”) o, en la adquisición de los legados conceptuada en el art 881 CC (“*el legatario adquiere derecho a los legados puros y simples desde la muerte del testador y lo transmite a sus herederos.*”)

También, en relación con la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que

²⁴ Ley 4/2013, de 4 de Junio de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquilar de viviendas.

²⁵ CASTAN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral. Tomo VI Derecho de Sucesiones. Volumen I. La Sucesión en General*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1969, p. 46.

llegue a aceptarse la herencia y por el contrario el que válidamente repudia una herencia, se entiende que no la ha poseído en ningún momento y todo ello en consonancia con el art. 989 CC que dispone que los efectos de la aceptación o repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona que se hereda.

Abona también la tesis germánica el art. 657 CC que afirma que los derechos de la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte o el art. 661 CC que dispone que los herederos suceden al difunto por el solo hecho de su muerte, en todos sus derechos y obligaciones.

Expuesto lo anterior, como quiera que la muerte, constituye el devengo del impuesto, convendremos que nuestro Derecho tributario se halla inspirado en la tesis germánica, puesto que nuestro legislador, *presume* aceptada la herencia por el llamado a heredar, para que se considere devengado el impuesto.

Sin embargo, pese a las pinceladas germánicas, nuestro Derecho Civil común basa el Derecho sucesorio en el sistema romano, pues sólo la aceptación voluntaria y libre (art. 988 CC) supone la adquisición de los bienes y derechos hereditarios y todo ello con independencia de que sus efectos se retrotraigan al momento de la muerte de la persona de la que se hereda (art. 989 CC).

Así, el llamado a heredar o heredero electo durante el tiempo comprendido entre la delación y la aceptación o repudiación no es propietario de los bienes que la constituyen, ni titular de los créditos y deudas hereditarias, no está legitimado para ejercitar acciones relativas al caudal hereditario, ni tan siquiera *per se* puede considerarse un auténtico administrador de la herencia.

El derecho a aceptar o repudiar la herencia es un derecho transmisible a sus herederos en caso que éste no haya hecho uso del referido derecho en vida, ya sea por su fallecimiento próximo en el tiempo, ya sea por inacción del referido derecho.

El derecho a aceptar la herencia prescribe tanto en el Derecho sucesorio catalán como en el Derecho civil español a los treinta años, tal y como se expondrá a continuación.

La aceptación (y, también, la repudiación) son actos unilaterales, no receptivos, son actos impersonales, (pueden hacerse por poder) e irrevocables (*semel heres, semper heres*²⁶), indivisibles (no cabe la aceptación parcial), puros (no sujetos a condición término o modo) y retroactivos (sus efectos se retrotraen hasta el momento de la defunción, de tal forma que los bienes objeto de transmisión, en el tiempo siempre tuvieron un dueño).

Los principios fundamentales en los que se asienta el Derecho Civil catalán (Libro IV del CCCat “Sucesiones”) a pesar de sus numerosas especificidades, son coincidentes en líneas generales con multitud de preceptos del Derecho Civil español; Así, el heredero adquiere la herencia con la aceptación y los efectos de ésta se retrotraen a la fecha de la defunción (art.411-5 CCCat), la aceptación de la herencia puede ser tanto expresa como tácita (art.461-3 y 461-5 CCCat) , tanto la aceptación como la repudiación de la herencia son irrevocables (art.461-1.3 CCCat) pudiendo hacerse ambas en documento público o privado (art.461-4 CCCat) siendo la repudiación admitida tan sólo de forma expresa y formal, es decir ante el juez o en documento público (art.461-6 CCCat) caducando el derecho a aceptar la herencia a los treinta años desde la muerte del causante (art.461-12.1 CCCat), hallándose previsto también el procedimiento de interpelación judicial o *interrogatio in iure* (art.461-12 CCCat), la posesión del heredero se entiende que continua la del causante sin interrupción (art. 411-6 CCCat), y se halla reconocida expresamente la figura de la herencia yacente (art. 411-9 CCCat).

El derecho a aceptar la herencia en Derecho Civil común también prescribe a los treinta años, el mismo tiempo que dura la acción de petición de herencia²⁷, de acuerdo con lo previsto en el art.1963.1 CC.

²⁶Aforismo latino cuyo significado es, el heredero, siempre es heredero.

²⁷LACRUZ BERDEJO, JL ; *Elementos del Derecho civil II, Derecho de Sucesiones, ...* p. 77.

4.1. LA HERENCIA YACENTE

Una de las características y diferencia más significativa -en el plano civil- del sistema romano frente al sistema germánico, es la relativa a la aceptación de la herencia, ya que mientras que el primero de ellos interpreta que desde la apertura de la herencia con ocasión de la defunción hasta la aceptación, la herencia se halla yacente o pendiente de ser aceptada, el sistema germánico presume la aceptación hereditaria, por lo que no reconoce el referido periodo de yacencia hereditaria.

Pues bien, nuestro sistema fiscal, siguiendo la tradición germanista por razones de conveniencia recaudatoria, (y en contra de la tradición romanista de nuestro sistema civil) ha conceptualizado como devengo del impuesto la fecha de la defunción presumiendo, en definitiva, la aceptación de la herencia (adquisición *ipso iure*) por el llamado, salvo renuncia a posteriori, lo que debería significar, a renglón seguido, en un ejercicio de coherencia fiscal la negación de la existencia de la herencia yacente, sin embargo ello no es así, ya que por el contrario nuestro sistema fiscal reconoce su existencia en numerosos preceptos y en particular la considera como instrumento de garantía del cobro del crédito tributario, lo que significa que nuestro legislador, por razones de conveniencia, ha mixturado sistemas civiles antagónicos, lo que constituye una razón más para dotar de coherencia a nuestro sistema fiscal, el cual no puede reconocer la existencia de la herencia yacente, institución típica del sistema romano, basado en la aceptación hereditaria como modo de transmisión o adquisición, y al mismo tiempo situar el devengo del impuesto en la fecha de la defunción, del sistema germánico que niega la existencia de la misma, al basarse en la adquisición *ipso iure*.

En efecto, nuestro sistema fiscal reconoce y como tal regula en diversos preceptos la figura de la herencia yacente²⁸. Así, el art. 35.4 y 39.3 de la LGT configura a la herencia yacente como un obligado tributario²⁹ en las leyes que así se establezca (aún no teniendo personalidad jurídica propia) al objeto de que las deudas y obligaciones tributarias pendientes del causante, así como aquellas deudas que se devenguen durante el periodo de

²⁸ Así lo pone de manifiesto BAIGORRI HERMOSO, JM en “El Régimen Tributario de la Herencia Yacente”, inédito, Barcelona, 2009, p. 27 y ss.

²⁹ A este respecto conviene recordar que la herencia yacente, no tiene la consideración de sujeto pasivo del IRPF., del IRNR, del IS, del IP, ni tampoco del Impuesto sobre sucesiones. También se prevé, la posibilidad de ser sancionadas por las infracciones y omisiones que realizaren de acuerdo con el art.179 LGT.

yacencia hereditaria queden garantizadas con los bienes y derechos que componen la herencia yacente.³⁰ Sin embargo, debe ponerse de manifiesto que la deuda tributaria del ISD derivada de la propia transmisión hereditaria, no queda garantizada por los bienes que componen la herencia yacente, habida cuenta que en este impuesto no se ha configurado a la herencia yacente como sujeto pasivo, cuestión distinta es que una vez aceptada la herencia el adquirente responda con todos sus bienes y derechos, inclusive obviamente los bienes heredados.

También se halla regulada en el RGR, (Art. 125) en lo relativo al procedimiento de recaudación tributaria y en el RIT (Art. 26.4) en lo relativo a su representación.

Así, a mi juicio, la referida conceptualización del devengo, por las razones que se han señalado no tan sólo es contraria a nuestro sistema civil romano y a nuestro principio constitucional de capacidad económica, sino que al mismo tiempo supone una incoherente mixtura de sistemas civiles en pro de la gestión recaudatoria.

4.2. LA ACEPTACION DE LA HERENCIA

En base a los anteriores principios descritos en el epígrafe precedente, de acuerdo con la normativa civil, el designado como heredero o beneficiario de una herencia tiene la posibilidad de aceptarla o no; Tiene el derecho de aceptarla y tiene el derecho de repudiarla.

El referido derecho trae causa de la voluntad del difunto expresada en su testamento o en defecto de éste, en la ley reguladora de la sucesión intestada o ab intestato.

Nadie está obligado a aceptar la herencia de otro pero tampoco puede aceptar la herencia de otro sin haber sido llamado a ella, lo que conlleva que tras la defunción se procede al llamamiento del beneficiario de la misma y tras éste, el designado sucesor o heredero debe decidir (*ius delationis* o derecho a decidir) si procede a su aceptación y por tanto se

³⁰ La referida afección se halla regulada en el art 177 LGT y el art. 127.2 RGR.

convierte en el heredero o la repudia y por tanto la rechaza, en cuyo caso se defiere o se llama a la misma a su sustituto.

Aceptación y repudiación son por tanto, actos personalísimos y unilaterales, lo que implica dicho de otro modo, que la sucesión no es automática (*ipso iure*), sino que precisa la aceptación, es decir precisa el consentimiento del elegido para heredar, de tal forma que si se produce la aceptación, sus efectos se retrotraen al momento de la defunción, ya que continua sin interrupción, con todo el acervo de bienes, derechos y obligaciones del difunto.

La aceptación de la herencia, supone la existencia de la herencia, es decir la defunción real (fallecimiento) o jurídica (declaración de fallecimiento) del causante y un título para heredar (legal, contractual o testamentario).

Nuestro Derecho admite tanto la aceptación expresa como la aceptación tácita.

En efecto, de acuerdo con el art. 999 CC, se reconocen como formas de aceptación de aceptación de la herencia, la formulada de forma expresa (ya sea en documento público o privado) clasificándose ésta a su vez, en aceptación pura y simple y aceptación a beneficio de inventario (*beneficium inventarii*)³¹, aunque el testador lo hubiere prohibido, en consonancia con el derecho a deliberar del llamado que puede pedir la formación de inventario antes de aceptar o repudiar la herencia aunque ello requiere forma solemne (ante notario o ante el juez) si se reside en España, ya que en caso de de residir en el extranjero se debe efectuar ante agente diplomático o consular y, la formulada de forma tácita, requiriendo esta última para ser apreciada la voluntad de aceptar mediante actos que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero, recordando en este punto que los actos de mera conservación o administración no implican la aceptación de la herencia, conceptuando el art. 1000 CC como actos de aceptación tácita la venta, donación y cesión del derecho así como la renuncia del mismo a favor de persona determinada.

³¹ Arts. 1010 y ss. del CC, en cuyo caso el heredero responde de las deudas con el límite del activo hereditario adquirido.

La adquisición efectiva de bienes y derechos, es sinónimo de la adquisición real, de la transmisión del dominio, de la aprehensión real del bien o derecho por el causahabiente y para ello se precisa inexorablemente la aceptación, es decir el consentimiento.

En la consulta de la DGT de fecha 11 de octubre de 2006 N°: V2001-06 se afirma que:

“..tanto desde el punto de vista civil como fiscal, la fecha a tener en cuenta a efectos de la adquisición de los bienes heredados es el fallecimiento del causante y no la de la aceptación de la herencia; Todo ello sin perjuicio de que en Derecho Civil español la sucesión hereditaria requiere la aceptación, que puede ser expresa o tácita y cuyos efectos son retroactivos”

En definitiva, el modo de adquirir es mediante la aceptación, la forma puede ser expresa o tácita y los efectos de la adquisición tanto civiles como fiscales se retrotraen a la fecha de la defunción, y todo ello con independencia de la ubicación del devengo del impuesto.

En la sentencia del TS N° 9073 /2011 (Recurso Casación: 2610/2008; Ponente D. Oscar González González) se enjuició el supuesto del fallecimiento de una persona sin haber otorgado testamento, de estado civil soltera sin ascendientes y sin descendientes, siendo su pariente más próximo su única hermana, la cual a su vez falleció sin haber procedido a aceptar la herencia de su hermana premuerta, habiendo testado a favor de sus dos hijos y un nieto.

El litigio versó sobre si la última difunta (heredera *ab intestato* de su hermana) adquirió la herencia y la transmitió a sus herederos (hijos y nieto) por lo que se habrían devengado dos impuestos sobre sucesiones o por el contrario sólo transmitió a éstos no la herencia de su hermana sino un derecho (el derecho de aceptar o repudiar la herencia de su hermana) y por tanto estos últimos, tras la aceptación de la misma, en virtud del derecho transmitido, deberían autoliquidar un sólo impuesto sobre sucesiones, al tratarse de una única transmisión.

El Alto Tribunal, en aplicación de la normativa civil vigente, acuerda estimar el ajuste a derecho de la dualidad de liquidaciones practicadas por la Administración, pues existe una dualidad de transmisiones y una dualidad de liquidaciones.

El esquema es válido también en el orden tributario, ya que responde al esquema de dos defunciones, dos transmisiones hereditarias a efectos tributarios.

Sin embargo en la referida sentencia se emitió un Voto particular por parte del Magistrado D. Rafael Fernández Montalvo, el cual a pesar de hallarse conforme con la desestimación del recurso por no haber deducido la pretensión en forma (defecto procesal), discrepó del referido razonamiento, pues a su juicio la adquisición es requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible a tenor del art 3º.1ª de la Ley 29/1987, al entender que al fallecer la hermana sin haber aceptado la herencia de su hermana difunta no hubo tal adquisición y ello implica la no realización del hecho imponible del impuesto y consecuentemente no puede practicarse autoliquidación.

En efecto, se sostiene en el referido voto particular que lo que se transmite, lo que se hereda por los hijos de la hermana es su *ius delationis*, es decir su derecho a aceptar o repudiar la herencia pero no los bienes que integran la misma, por tanto si transmitido este derecho en ejercicio del mismo se acepta la herencia inicialmente causada, se hereda por la aceptación de la misma directamente del primer difunto por lo que sólo debería practicarse una liquidación del impuesto. Siguiendo la referida teoría, los herederos al aceptar la herencia retrotraen sus efectos a la muerte de la persona de la que se hereda y ello implica que sus efectos se retrotraen al primer fallecimiento.

La aplicación de la anterior interpretación nos aboca a que aun existiendo dos defunciones, al haber una sola aceptación tan sólo se considera devengado un impuesto sobre sucesiones, puesto que el primero de los difuntos no llegó a aceptar la herencia. Al margen del referido voto particular, el caso es que no mediando renuncia, el Tribunal Supremo considera que existen dos herencias, la primera deferida por el difunto a su hermana integrada por sus bienes y derechos, y la segunda, la herencia del otro difunto a sus herederos, integrada por los bienes del primer difunto y los suyos propios si los hubiese.

La legislación tributaria, por otro lado, situando el devengo en la defunción, también entiende que hay dos transmisiones *mortis-causa* y liquida dos impuestos sucesorios; Todo ello sin perjuicio de que en la segunda transmisión figure en el pasivo hereditario la deuda del primer impuesto sobre sucesiones devengado o en su caso la reducción decenal. La teoría expuesta en el voto particular referido coincide con lo afirmado por BAYOD LOPEZ³², a propósito de analizar si los bienes hereditarios pueden estar sujetos a responsabilidad por deudas, al considerar que el heredero sólo adquirirá los bienes de la herencia mediante la aceptación, y hasta entonces los bienes no forman parte de su patrimonio, ya que si repudiase la misma, los bienes hereditarios jamás formarían parte de su patrimonio, advirtiendo que el llamamiento a la herencia no tiene valor patrimonial alguno que pueda permitir a sus acreedores aprehender los bienes de la herencia, sin aceptación de la misma.

El *ius delationis*, afirma BAYOD LOPEZ, es una *oferta* para adquirir la herencia, pero no tiene valor patrimonial alguno, es una simple esperanza, una posibilidad, una expectativa, de adquirir.³³

Por ello, ha sido objeto de crítica doctrinal según expone BAYOD LOPEZ,³⁴ el art. 1001 CC el cual aún no confiriendo al acreedor el derecho de aceptar la herencia, ya que este derecho es personalísimo y habiendo sido objeto de renuncia la herencia en perjuicio de sus acreedores, se permite que éste se adjudique bienes para satisfacer las deudas, bajo la supervisión judicial, acción que supone la ineficacia parcial de la renuncia a la herencia, y la adquisición del deudor de parte de los bienes de la herencia, y en ese sentido supone una quiebra del principio que prohíbe la aceptación y la renuncia parcial hereditaria.

³²BAYOD LOPEZ, M^a del CARMEN.: *La llamada aceptación de la herencia por los acreedores, Art. 1001 del Código Civil*, Editorial Tecnos. S.A., Madrid, 1998 p.82

³³ BAYOD LOPEZ, M^a del CARMEN.: *La llamada aceptación de la herencia por los acreedores...* p 83

³⁴ BAYOD LOPEZ, M^a del CARMEN.: *La llamada aceptación de la herencia por los acreedores...* p 177

4.3. LA RENUNCIA A LA HERENCIA

La repudiación es un acto voluntario, libre (aunque con la excepción prevista en el art 1002 CC que preceptúa la posibilidad de la pérdida de la facultad de renunciar a la herencia) personalísimo, expreso y formal, debiendo hacerse constar en documento público o judicial a diferencia de la aceptación, es un acto expreso y solemne (ante notario o ante el juez) no cabe por tanto su forma tácita, (la repudiación debe constar de forma indubitada, la renuncia tácita o la renuncia manifestada informalmente a la herencia no tiene valor alguno³⁵) al tratarse de un acto formal, o de un acto constitutivo³⁶. El art. 1008 CC exige que la renuncia se realice en instrumento público o auténtico, por escrito ya sea ante el juez ante el notario o ante agente diplomático consular con funciones notariales en el extranjero y al igual que la aceptación es irrevocable.

A juicio de ROGEL VIDE³⁷, la renuncia implica *omissió adquirendi*, es decir impide la adquisición, lo que implica que no pierde nada que haya entrado en su patrimonio sino que impide simplemente su adquisición ya que antes de la aceptación no se tiene todavía la titularidad de patrimonio hereditario y por consiguiente el llamado que repudia no abandona algo que ya tenía.

A pesar de que la renuncia es voluntaria y libre tal y como señalamos en capítulos precedentes, la renuncia de derechos se halla contemplada genéricamente en el art. 6.2 del CC y tiene como límites el interés público o el perjuicio de tercero, lo cual matiza la afirmación de que la renuncia es libre y tal y como hemos comentado a propósito del art.1001 CC.

Tal y como expone ROGEL VIDE³⁸ la doctrina ha venido distinguiendo diversas clases de renuncia, tales como la renuncia abdicativa o extintiva (expulsión de un derecho ya adquirido), la renuncia preventiva, obstativa, declarativa o impeditiva (expulsión de un derecho que confiere opción a adquirir otro derecho no adquirido) y la renuncia traslativa

³⁵ LACRUZ BERDEJO; *Elementos del Derecho civil II, Derecho de Sucesiones...* p 82.

³⁶ CASTAN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español Común y Foral...* p. 135.

³⁷ROGEL VIDE, CARLOS.: *Renuncia y Repudiación de la herencia en el Código Civil*, Editorial Reus, Madrid, 2011 p. 20.

³⁸ ROGEL VIDE, CARLOS.: *Renuncia y Repudiación ...* p. 47 y ss.

(verdaderas enajenaciones de derechos adquiridos verificados por renuncia siendo ejemplo de éste último el art.1000 CC).

En cualquier caso, el *ius delationis* se adquiere *ipso iure* (automáticamente), por el llamado, entrando en su esfera jurídica este derecho, de tal manera que se podrá renunciar a la herencia pero no puede renunciarse al *ius delationis*, el cual se podrá ejercitar y por tanto nos confiere el derecho a aceptar o repudiar la misma o se podrá omitir su ejercicio, aunque en este último caso se le podrá interpelar judicialmente.

4.4.- EL ESTADO O CC.AA HEREDERO/A³⁹

Tal y como hemos señalado anteriormente, ni el Estado ni la CC.AA. son sujetos pasivos del ISD, ya que éste tan sólo grava las adquisiciones de patrimonio por causa de muerte obtenidos por la persona física (art.1 LISD). La Ley de patrimonio del Estado en su art 20.6 afirma que la sucesión legítima del Estado se rige por el CC y disposiciones complementarias.

La herencia se defiere (en ausencia de cónyuge superviviente y colaterales del difunto hasta el cuarto grado, no existiendo testamento) a favor del Estado o de las CC.AA.⁴⁰, entre ellas, Aragón, Cataluña⁴¹, Galicia, Navarra y Valencia, *in extremis*, es decir en aquellas herencias intestadas, tras el agotamiento de los llamados a heredar vía ab intestato (también denominada sucesión legítima). El Estado arrastra su calidad de heredero desde el Derecho romano, habiendo perdurado hasta nuestros días su llamamiento, siendo el mismo de naturaleza civil, *ex iure hereditatio*.

³⁹ La DF 8ª, de la Ley 15/2015 de 2 de Junio de jurisdicción voluntaria, regula el procedimiento para la declaración del Estado como heredero *ab intestato*.

⁴⁰ El Estado o la CC.AA es heredero no tan solo en nuestro Derecho, sino también en ordenamientos jurídicos de nuestro entorno, tales como el derecho alemán, el italiano o el suizo. Así lo expone VALLS LLORET, J. D en *Llamamiento Sucesorio hereditario al Estado: Un estudio de derecho comparado*, Revista Jurídica del Notariado Nº 37, 2001, p. 251 a 288. En virtud de las competencias de ciertas CC.AA. en materia de Derecho civil propio, el Estado se ve sustituido en éstas por aquellas en virtud del art. 149 CE y de los Estatutos de Autonomía.

⁴¹ En Cataluña, el citado procedimiento en la actualidad se halla contemplado en el Decreto 244/1995 de 1 de Agosto siendo competencia de la Dirección General de Patrimonio y de la Subdirección General de Herencias impulsar las actuaciones necesarias para conseguir la declaración judicial de la Generalidad de Cataluña como heredera intestada, así como todas las gestiones posteriores a la misma, a cuyo efecto se creó la Junta distribidora de Herencias para la distribución y liquidación del caudal hereditario.

En nuestro Derecho actual, la herencia a favor del Estado tiene dos vertientes diferenciadas, la de carácter civil, en cuanto a su naturaleza (regulada por el CC y las normas civiles de las CC.AA.) y las de carácter administrativo en cuanto a que una vez la herencia se entiende aceptada, su posterior administración, liquidación y atribución se halla regulada por normas de carácter administrativo, pero el Estado o la CC.AA. es un heredero más, en virtud de la norma civil⁴².

Una vez se produce la adquisición por el Estado o las CC.AA., ésta será siempre a beneficio de inventario. (art. 957 CC).

La doctrina civilista se halla dividida en cuanto a si el Estado, precisa la aceptación expresa de la herencia (tesis romana) o si ésta es *ipso iure* (tesis germanista), pero lo cierto es que de forma previa a la aceptación se precisa que se declare heredero mediante la oportuna declaración judicial de herederos ab intestato, y de igual forma se pronuncian los diversos ordenamientos civiles autonómicos, respecto a la sucesión intestada de las CC.AA.

Tal y como expone NAVAS NAVARRO⁴³ una parte de la doctrina, LACRUZ, DE LOS MOZOS y GUILARTE ZAPATERO, consideran que el Estado adquiere con la aceptación, como otro heredero más, ya que afirmar que adquiere *ipso iure* es contrario al art. 958 CC y además consideran que podría repudiar la herencia como cualquier otro heredero, al considerar que no se trata de un heredero de cierre y si ello ocurriese, los bienes de la misma quedarían vacantes y el Estado los haría suyos pero en virtud de otro título como *res nullius*, forma de adquisición diferente a la hereditaria. Por el contrario otro sector de la doctrina, encarnado por DIEZ PICAZO, GULLON, ALBADALEJO, ROCA SASTRE, PUIG FERRIOL, y PUIG BRUTAU sustentan la adquisición *ipso iure* y niegan que quepa la posibilidad de que se repudie la herencia, ya que entienden que admitir esta posibilidad supondría que los bienes inmuebles quedasen vacantes (aunque los adquiriría el Estado como *res nullius* ex art. 17. 1 de la Ley 33/2003 de 3 de Noviembre del Patrimonio de las Administraciones Públicas⁴⁴) y los muebles fuesen susceptibles de ocupación (art. 609 CC),

⁴²Así, se pronuncia VALLS LLORET, J. D. en *La Sucesión intestada en favor del Estado*, Inédita, Tesis Doctoral de 10/09/1996, Universidad de Barcelona, p. 818 y 819.

⁴³NAVAS NAVARRO, Susana.: *La Herencia a favor del Estado*. Marcial Pons, Madrid,1996, Capítulo IV p.123 y ss.

⁴⁴ Respecto a los saldos y depósitos abandonados, el art.18.1 de la referida Ley 33/2003 también dispone que corresponden a la Administración del Estado los valores, dinero y bienes muebles depositados en la caja de

amén de desatender los derechos de crédito y las deudas tanto del causante como de los acreedores hereditarios, desatendiendo, valga la redundancia, la función social que dicho llamamiento desempeña, confiriendo destino al remanente, alejado de fines fiscales.

La primera de las interpretaciones nos conduciría, a que no toda defunción es equivalente ni tan siquiera a una adquisición hereditaria, puesto que en caso de ausencia de parientes y renuncia del Estado o CC.AA., los bienes serán adquiridos por vía distinta⁴⁵; la segunda de las interpretaciones nos conduce a que el Estado o la CC.AA., adquieren por vía hereditaria por obligación o imperativo legal, lo que priva a la referida aceptación de su característica fundamental, es decir de su voluntariedad.

5.-OBJECIONES FISCALES A LA ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA, COMO DEVENGO DEL IMPUESTO

A continuación se examinarán las dos principales objeciones a situar en la aceptación de la herencia el devengo del impuesto que son, el plazo para su aceptación y la aceptación tácita.

5.1.- El plazo de aceptación de la herencia

Situación el devengo del impuesto en el momento de la defunción, es situar el mismo en un hecho físico objetivo y generalmente ajeno a la voluntad humana, (dejando salvo a los casos de suicidio y partiendo de la base que nuestro sistema jurídico no admite la eutanasia activa). A partir de ahí, se afirma que un elemento esencial del tributo, tal y como es el devengo del impuesto, no puede quedar al arbitrio o voluntad del sujeto pasivo.

Situación el devengo del impuesto en el momento de la aceptación de la herencia es completamente dependiente de la voluntad del llamado a su aceptación, y existiendo en

depósitos, entidades, agencias de valores, o entidades de crédito, respecto a los saldos de cuentas corrientes, libretas u otros instrumentos respecto a los cuales no se haya practicado gestión alguna por los interesados en el plazo de 20 años.

⁴⁵ Abona dicha interpretación el art.21 de la Ley 33/2003 cuando afirma que corresponde al Ministro de Hacienda aceptar herencias legados y donaciones a favor de la Administración General del Estado y solo podrán aceptar aquellas que lleven aparejados gastos si el valor del gravamen no excede de lo que se adquiere, según tasación pericial, ya que en caso contrario solo podrán aceptarse si concurren razones de interés público debidamente justificadas.

derecho un plazo de treinta años para proceder a su aceptación, ello nos aboca al problema de la herencia pendiente de aceptación de forma cuasi-indefinida y por tanto a la no liquidación del ISD en el plazo de seis meses⁴⁶, perjudicándose así los intereses del Erario público.

Esta es una de las mayores objeciones que plantea la doctrina a situar en la aceptación de la herencia el devengo del impuesto; En efecto, siguiendo a PEREZ ROYO, y sus razonamientos CAZORLA PRIETO y MONTEJO VELILLA⁴⁷ afirman que el legislador fiscal ha optado por la tesis germanista de adquisición *ipso iure* de la herencia por motivos de orden práctico, ya que adoptar el momento de la aceptación como fecha de devengo del impuesto supone subordinar la acción de la administración a la conveniencia del heredero, el cual puede aceptar la herencia en tanto en cuanto no haya transcurrido el plazo de prescripción, siendo este derecho transmisible a sus herederos en virtud del art. 1006 CC.

También ARRANZ DE ANDRES⁴⁸, es de la misma opinión, al afirmar que el elemento objetivo del hecho imponible no es la adquisición por el heredero o legatario sino la propia delación o llamada a suceder, ya que la obligación tributaria nace en el momento de la muerte del causante, pretendiendo esta previsión legislativa luchar contra las posibles actuaciones dilatorias del pago por parte del deudor, sin que deba ello negar la consideración de la adquisición como el verdadero objeto gravado con el ISD.

Es decir, se pretende dissociar la transmisión hereditaria, que solo se produce cuando el heredero acepta la herencia y el nacimiento de la obligación tributaria que se vincula a la muerte del causante, lo que supone a juicio de éstos el nacimiento de la obligación tributaria sin adquisición por parte del heredero.

Sin embargo, *prima facie* y desde un punto de vista meramente objetivo, para la Hacienda Pública resulta tan arbitraria e imprevisible la fecha de la defunción de una persona, como

⁴⁶MENENDEZ HERNANDEZ, JOSE, opina que, así al establecer el citado plazo, el legislador fiscal por exigencias pragmáticas se aleja de los postulados de derecho sustantivo ya que el Derecho Civil tolera que la decisión del heredero se postergue durante largo tiempo permitiéndole una prolongada abulia decisoria, Volumen II, Comentarios a la Ley y al Reglamento del ISD, Siete grupo editorial, Valencia, 1992, p.753

⁴⁷CAZORLA PRIETO Luis, MONTEJO VELILLA Salvador : *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Editorial Civitas, 1991, Madrid, p.139

⁴⁸ARRANZ DE ANDRES Consuelo; *Las garantías reales del crédito tributario*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 203

la fecha de aceptación de su herencia; Dicho de otro modo, es tan aleatoria una fecha como otra.

Cierto es, que conceptuando la defunción, como devengo del impuesto, la Hacienda Pública recauda en términos generales el impuesto en el plazo de seis meses desde la defunción mientras que trasladar el devengo del impuesto a la aceptación puede significar en principio dilatar a largo plazo el nacimiento de la obligación tributaria haciendo depender un elemento esencial del impuesto, del interés privado del causahabiente.

Sin embargo, las anteriores consideraciones no son acertadas desde el punto de vista práctico puesto que no aceptar la herencia, en términos civiles supone en la práctica no poder disponer de la misma, no poder usar y disfrutar de los bienes hereditarios, lo que *prima facie* desincentiva notablemente no proceder a su aceptación, cuando esa es la intención.

En efecto, las entidades bancarias y las entidades aseguradoras no permiten la disposición de los activos financieros ni la transmisión de los títulos valores ni el cobro de los seguros de vida, sino se acredita la aceptación de la herencia y el pago del impuesto, así como tampoco se halla autorizado el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal autonómica o local cuando este suponga una adquisición gravada con el impuesto so pena de incurrir en responsabilidad subsidiaria (art. 19 RISD).

Si no se acepta la herencia y no se liquida el impuesto, no se podrán disponer de los fondos, del efectivo, de las acciones, del capital del seguro, o disponer incluso del vehículo del difunto, sin acreditar el pago del impuesto ante la Administración de Tráfico, para proceder a formalizar la transferencia dominical.

Los Registros de la Propiedad, Mercantiles, y de la Propiedad Industrial, tampoco admitirán para su inscripción o anotación ningún documento que contenga un acto o un contrato del que resulte la adquisición o un incremento de patrimonio sin que se justifique la liquidación del ISD, según dispone el art.100 del RISD, por lo que la disposición de los bienes inmuebles, acciones y participaciones sociales y marcas queda asimismo vedada.

Del mismo modo, el art 99 del RISD declara la inadmisibilidad en oficinas públicas o registros de todos aquellos documentos que contengan actos o contratos de los que resulte un incremento de patrimonio sujeto al impuesto, sin que conste la correspondiente autoliquidación, ordenando a los Juzgados y Tribunales remitir a los órganos de la Administración tributaria todos aquellos documentos presentados ante ellos sin la debida acreditación de la autoliquidación, al propio tiempo que se hallan obligados a remitir a la Administración tributaria los fallos o sentencias de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravados por el impuesto (art. 91.1 RISD)

También con carácter general, las asociaciones, fundaciones, sociedades, particulares entidades públicas y privadas no acordaran entregas de bienes y derechos a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención.

Por tanto la disposición de los bienes hereditarios por los causahabientes o beneficiarios no resulta posible sin la aceptación de la herencia y la autoliquidación del impuesto, lo que supone en la práctica que sin la liquidación del impuesto, los bienes y sus frutos resultan indisponibles y ello es un obstáculo insalvable para los llamados a aceptar la herencia.

Resulta de difícil comprensión puesto que, si se tratase de un inmueble no se podría enajenar, ni hipotecar ni tan siquiera alquilar⁴⁹, si se tratase de un depósito bancario o de unas acciones no podría disponer del efectivo, vender, o percibir sus intereses o dividendos, o ejercitar sus derechos políticos y si se tratase de un seguro de vida no podría percibir su importe.

Se produce, en definitiva, un bloqueo civil del caudal relicto que sólo la aceptación de la herencia y la liquidación del impuesto habilita su disposición.

Aun así, pudiera ocurrir que el causahabiente no tuviese necesidad de disponer de los bienes de la herencia y por tanto omitiese su aceptación *sine die* perjudicando así el crédito impositivo de la Hacienda Pública.

⁴⁹ De acuerdo con la nueva modificación del art 14 de la L.A.U. (Ley 4/2013, de 4 de junio de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas) el adquirente de una finca inscrita en el Registro de la Propiedad que se halle arrendada como vivienda ya sea en todo o en parte, solo quedará subrogado y obligado en los derechos y obligaciones del arrendador si el arrendamiento se hallase inscrito.

Cierto es que, mientras no se produjera la aceptación de la herencia, no se devengaría el impuesto y por tanto no sería susceptible de ser exaccionado pero ello también comporta al propio tiempo que no se devengaría el impuesto, y ello implicaría, a su vez, que no se iniciaría el cómputo del plazo voluntario para larar o autoliquidar y, en consecuencia, tampoco se iniciaría el cómputo del plazo de prescripción^{50 51}.

En este sentido debemos recordar que son innumerables los créditos por ISD dejados de recaudar, por haber transcurrido el plazo de prescripción desde la defunción, aun a pesar de la obligación de los encargados del Registro Civil de remitir una relación nominal de los fallecidos y su domicilio en el mes anterior a la Administración tributaria (art. 91.2 RISD) debido a que ésta, en la práctica se limita simplemente a remitir un requerimiento a los potenciales herederos, si los difuntos eran sujetos pasivos del IP lo que supone que los difuntos con patrimonio que no autoliquidaban el IP- aun debiendo hacerlo-, por el citado proceder administrativo, sus potenciales herederos poseen numerosas posibilidades que el ISD prescriba.

Por otra parte, merece la pena recordar que hasta el Decreto 124/2014 de Cataluña existía lo que se denominaba un premio o recompensa que tramitaba y liquidaba la Subdirección General de Herencias adscrita a la Dirección General de Patrimonio, que fue instaurado en el art. 22 del Decreto 244/1995 de 1 de Agosto de Cataluña, y que consistía en que a los denunciados se les reconocía un premio del 10% de la parte que proporcionalmente correspondiera a los bienes que figuraran en la denuncia que consistía en comunicar a la Generalidad de Cataluña la muerte intestada de quien presumiblemente no tuviera herederos hasta el cuarto grado y por tanto heredase la Generalidad, previsión que en la actualidad “...se ha convertido en innecesaria en la tramitación de los procedimientos ab intestato a favor de la Generalidad de Cataluña, vista la incorporación de los nuevos

⁵⁰ MENENDEZ HERNANDEZ, José opina que el peligro de la prescripción se evitaría si el plazo para su presentación se computase desde el día de la aceptación de la herencia y este desplazamiento del *dies a quo* guardaría congruencia con los postulados básicos de un impuesto que grava las transmisiones hereditarias y en dicho sentido afirma que el acervo se transmite desde el *auctor* al causahabiente, pero éste no adquiere hasta que no acepta, independientemente que los efectos de la aceptación se retrotraigan hasta el día del fallecimiento de aquél, y recuerda que el crédito de la Hacienda Pública es algo accesorio al derecho del heredero y esta accesoriedad no puede nacer antes que el derecho principal, que es la aceptación por el heredero, Volumen II, Comentarios a la Ley y al Reglamento del ISD, Siete grupo editorial, Valencia, 1992, p.754

⁵¹ En ese sentido también se pronuncia ROZAS VALDES, José Andrés en *Presunciones y figuras...* p.159

medios tecnológicos y la implantación de un sistema basado en la interoperabilidad administrativa que permite obtener un conocimiento exhaustivo de los bienes que pertenecían al causante. Ello junto con el hecho de que, en la práctica han aumentado los sujetos que, por su especial vinculación con el causante colaboran con la Administración comunicando los posibles casos de defunciones intestadas, comporta la eliminación del derecho a premio...” así reza la exposición de motivos del Decreto 124/2014 de Cataluña.

La referida previsión resulta inútil sin medios humanos para poder gestionar la mentada información y a este respecto resulta habitual la tramitación de herencias prescritas ante la inactividad o ineficiencia de la Hacienda pública⁵²; incluso puedo dar razón de una

⁵² A este respecto el diario Expansión de 30 de abril de 2009 p. 7 publicaba la siguiente noticia:....*La Generalitat gastó 25 millones de euros de dinero público en un programa informático para gestionar el impuesto de Sucesiones, a través de la Agencia Tributaria de Cataluña, que finalmente no funcionó y fue retirado, según un informe del sindicato de funcionariosestos fondos se destinaron al proyecto informático GAUDÍ, que en principio iba a servir para mejorar la gestión del Impuesto de Sucesiones, pero en este tributo "el 20% de los expedientes estaban prescritos en el momento en que fueron presentados", según consta en un reciente informe de la Sindicatura de Cuentas Por su parte, el propio informe de la Sindicatura señalaba que tres años después del inicio del proyecto en 2004, "GAUDI no funciona en su totalidad; se ha rescindido el contrato y se ha decidido llevar a cabo un nuevo concurso para contratar a una nueva empresa que desarrolle la totalidad del proyecto". En su informe interno, CATAC denuncia además que "la grabación y digitalización de las autoliquidaciones en concepto del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a partir del abril de 2004 por el sistema GAUDI, no se ha podido hacer hasta el ejercicio 2007". "La comprobación de valores no se ha iniciado hasta julio de 2007 porque no fueron grabadas y digitalizadas las autoliquidaciones", critica el documento sindical. También se pone de manifiesto que, pese a que el sistema GAUDI no era operativo, "no se continuaron grabando los documentos con el anterior sistema informático". CATAC se pregunta si alguna de las personas a las que se había encargado la recaudación y gestión del impuesto responderá "por el dinero perdido por la Administración como consecuencia de la inhibición de las propias responsabilidades". Según el estudio de este sindicato, las deficiencias en la gestión informática del impuesto continúan y así "el último cruce de datos realizado por la Inspección de Tributos con la información procedente de los registros civiles y juzgados de paz fue el correspondiente a defunciones del ejercicio 2003.No se ha hecho ningún cruce posterior por problemas con el sistema informático GAUDI. Durante el ejercicio 2007 se han llevado a cabo cruces con la información facilitada por los notarios correspondiente al ejercicio 2003", denuncia este sindicato. Los derechos liquidados en el ejercicio 2007 en concepto de impuestos de sucesiones y donaciones sumaron 844 millones de euros, de los que se cobraron 741 millones y quedaron pendientes otros 102 millones. El total liquidado por impuestos directos representa el 39% del total de los ingresos tributarios de la Generalitat y en 2007 el impuesto de sucesiones y donaciones supuso el 5,1% del total de ingresos tributarios y el 13% del total de ingresos por impuestos directos.*

herencia en la que una persona, fallecida hace más de ocho años en Barcelona capital, resultando este extremo conocido por la Hacienda Pública catalana (ya que el Registro civil remite listado de los fallecidos), transmitió un edificio de 12 pisos en una céntrica calle de Barcelona a favor de su pareja de hecho en la cual prescribió no tan solo el ISD sino también el IIVTNU.

El referido inmueble, no dividido en propiedad horizontal, (hallándose su titularidad registral a nombre de una persona fallecida en el siglo pasado) se llegó a transmitir hasta en tres ocasiones sin pago del impuesto sucesorio y tratándose de heredero único y hallándose los impuestos sucesorios prescritos accedió a la inscripción registral mediante una simple instancia privada con reconocimiento de firma notarial.

De hallarse situado el devengo del impuesto en la aceptación de la herencia, tal situación no hubiera acontecido y además el sujeto pasivo hubiera tenido que satisfacer el importe de las tres transmisiones precedentes puesto que hubiera tenido que liquidar la suya propia y por derecho de transmisión las tres anteriores ya que la aceptación de la herencia necesariamente se ha de realizar en forma expresa para acceder a su inscripción registral.

A este respecto, debe recordarse que el art 91.3RISD obliga a los notarios a facilitar dentro de la primera quincena de cada trimestre, una relación o índice comprensivo de todos los documentos autorizados en el trimestre anterior que se refieran a actos o contratos que pudieran dar lugar a los incrementos patrimoniales que constituyen el hecho imponible del impuesto, hallándose también obligados a remitir en el mismo plazo una relación de los documentos privados con el contenido indicado que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas.

De esta forma, el impuesto se convertiría prácticamente en imprescriptible.

Al igual que ocurre con el ISD, el IIVTNU de acuerdo con la Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se adoptan medidas tributarias, que mediante su DF 4ª modificó la LRHL con efectos del día 1 de enero de 2013, en el sentido de prohibir la inscripción en el registro de la propiedad de documento alguno que contenga acto o contrato sujeto a éste sin

que se acredite la previa presentación de la autoliquidación o declaración tributaria correspondiente.

De tal forma que, sin la liquidación de ambos tributos, no resulta posible la inscripción registral y en su consecuencia la disposición jurídica de los bienes, convirtiéndose en la práctica en una especie de prohibición de disponer.

Respecto al hecho de dejar en manos del causahabiente un elemento esencial del impuesto, es decir, el devengo, en el momento de la aceptación, tampoco debe ser objeto de especial preocupación puesto que al igual que ocurre con la compraventa y la donación, que son negocios jurídicos cuyo devengo se halla supeditado a la voluntad de las partes en cuanto al otorgamiento del contrato, en el caso que nos ocupa acontece idéntica situación al hallarse supeditado a la voluntad del causahabiente en cuanto al otorgamiento de la escritura de inventario y aceptación de herencia, por lo que no hallo ninguna diferencia significativa.

Al igual que en el caso de la compraventa y la donación, en los cuales el devengo del impuesto se halla en manos del comprador-vendedor y del donante-donatario, en la herencia se halla en manos del causahabiente, luego se trata de una circunstancia que también acontece en otros tributos.

Otro aspecto relevante es el relativo a la valoración de los bienes hereditarios y la legislación tributaria aplicable a la sucesión. Respecto a la valoración de los bienes hereditarios debe ser la que corresponde a la fecha de la defunción, puesto que la aceptación de la herencia (devengo) se retrotrae a la referida fecha, en aplicación de lo previsto en el art 989 del C. c, y el art. 21 de la LGT permite que la ley de cada tributo (principio de legalidad) disponga otra fecha distinta a la del devengo para configurar la obligación tributaria. Por último, respecto a la legislación tributaria aplicable a la sucesión ésta debe ser también la correspondiente a la fecha de la defunción por las razones antedichas.

Sin perjuicio de cuanto se ha expuesto, debemos recordar que los legatarios, acreedores y demás coherederos pueden recurrir al auxilio judicial a fin de exigir un pronunciamiento de

la persona llamada a la herencia a fin de aceptarla o repudiarla, tal y como se expondrá en el siguiente epígrafe.

5.2.- La aceptación tácita de la herencia

Situar el devengo del impuesto en la aceptación de la herencia no plantea problema cuando la referida aceptación se efectúa de forma expresa, ya sea en documento privado o en documento público.

En efecto conviene recordar que con independencia de que en la herencia se hallen bienes de naturaleza inmueble, éstos se permiten inventariar en documento privado siempre y cuando se trate de un único heredero y la firma del heredero conste de forma auténtica, ya sea por personación ante el registrador, o por legitimación notarial de su firma.

Tal y como se ha detallado anteriormente, los notarios, en cualquier caso deben dar cuenta de los referidos documentos a las Oficinas liquidadoras, por lo que la Administración tendría información y constancia del devengo del impuesto, al igual que la tienen en la actualidad.

Sin embargo nuestro sistema civil permite que la herencia sea aceptada de forma tácita (art.999 C.c.) y en ese caso parece que ubicar el devengo del impuesto en la aceptación, implicaría una especie de seguimiento de la conducta del llamado a la herencia para determinar en qué momento se ha realizado “actos de señor” y por tanto de ellos concluir su aceptación y en su consecuencia del devengo del impuesto, y por ello se evita fijar en el momento de la aceptación el devengo del impuesto⁵³.

La STS 209 /1998 de 20 de enero de 1988 analiza un supuesto de aceptación tácita de la herencia repasando y analizando la numerosa jurisprudencia que se ha dictado sobre este particular, interesando por lo que aquí nos ocupa sus Fundamentos Jurídicos Tercero a Sexto donde se glosa de forma general la aceptación tácita:

⁵³ BERMUDEZ ODRIOZOLA Luis, PEREZ DE AYALA BECERRIL, Luis y Miguel; *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova. 2001, p. 478 y ss.

“FJ. Tercero: actos que por sí mismos revelen de forma inequívoca la voluntad de adquirir la herencia, que revelan la intención de hacer propia la herencia, que revelen sin duda alguna que el agente quería aceptar la herencia y no con la intención de cuidar el interés de otro, poniendo como ejemplos actuaciones juzgadas en otros pronunciamientos como aceptación tácita tales como: impugnar la validez de un testamento en el que se excluía al actor de la herencia, ostentar ante la Administración el título de heredero, hacer gestiones sobre bienes hereditarios, ejercicio de acciones relativas a los bienes relictos, pago con bienes hereditarios de una deuda hereditaria, la dirección de un negocio que había sido del causante etc.

FJ. Cuarto: Los actos de mera administración no son “actos de señor” y por tanto de ellos no se desprende la aceptación tácita de la herencia.

FJ. Quinto: No hay ni un solo autor que mantenga que la petición de liquidación y pago del impuesto sucesorio signifique por sí mismo un acto de aceptación de herencia, ya que el llamado a la herencia que realiza el pago obedece a una imposición legal en lugar de un acto que pueda significar libre aceptación. No se puede afirmar que la jurisprudencia considere por sí solos como actos adquisitivos la solicitud y obtención de la declaración de herederos y de la práctica de la liquidación del impuesto. Es cierto que hay sentencias que entendieron que hubo aceptación tácita por el pago de los impuestos sucesorios, pero nunca por esto sólo sino por otros actos que fueron decisivos para la consideración de la aceptación tácita (arrendamiento de bienes hereditarios, percepción de alquileres y otorgamiento de contratos, enajenación de bienes hereditarios,...)

FJ. Sexto. El pago del impuesto es un deber jurídico que impone una ley fiscal, es un acto debido, no un acto voluntario y libre, (art 989 C. c) es un acto con naturaleza jurídica unilateral y no recepticio. La ley tributaria no puede imponer una adquisición de la herencia contraria a los principios del CC que derivan directamente del Derecho Romano cual es la adquisición por aceptación voluntaria.”

No puedo estar de acuerdo en que el Tribunal no acepte como muestra significativa de la voluntad de aceptar el satisfacer los impuestos correspondientes a la herencia, puesto que la realidad es que en la práctica no se satisfacen más que con la única intención de hacer suyos los bienes hereditarios, siendo precisa su liquidación y acreditación únicamente para disponer de los mismos.

Tal y como ocurre en el epígrafe anterior, la solución para evitar la inseguridad jurídica de la aceptación tácita, consiste en recurrir al auxilio judicial a fin de conseguir un pronunciamiento expreso y con éste liquidar el impuesto sucesorio.

La aceptación tácita de la herencia, también conocida como “*gestio pro herede*”⁵⁴, fue el modo más usual de aceptación de la herencia en el Derecho romano, y pervive en nuestro Derecho en el art.1000 C.C cuando dispone que se entiende aceptada la herencia cuando el heredero vende, cede o dona su derecho a un extraño, ya que son actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar y que no habría derecho a ejecutar sino fuera con la cualidad de heredero, hallándonos así, ante una aceptación hereditaria *per facta concludentia*⁵⁵, siendo opinión reiterada del TS⁵⁶ que la transmisión hecha a terceros por cualquier título de bienes⁵⁷ asignados en la herencia al transmitente debe tenerse por aceptación tácita y por tanto no requieren ratificación documental alguna posterior⁵⁸

6.- LA INTERROGATIO IN IURE COMO SOLUCION FISCAL

La *interpellatio in iure* o *actio interrogatio in iure*⁵⁹, es una facultad o acción que se halla regulada tanto por el CC español⁶⁰ como por el CC catalán⁶¹, y que consiste en requerir al

⁵⁴ Aforismo latino que alude al comportamiento como heredero por parte del llamado.

⁵⁵ Aforismo latino que significa, por actos concluyentes.

⁵⁶ STSS de 19/12/1900, 6/06/1920, 6/12/1926, 16/06/1961, 14/03/1978, 15/06/1982 y 12/07/1996.

⁵⁷ No tan solo de alguno de los bienes sino también de la totalidad de la herencia. Art 1.531CC.

⁵⁸ Así lo afirma BARRIO GALLARDO A. en, *La aceptación hereditaria derivada de actos dispositivos concluyentes sobre el caudal* citando a un grupo mayoritario de la doctrina civilista, p. 133.

⁵⁹ Interrogación en derecho.-

⁶⁰ Art. 1005 CC redactado por el apartado setenta y nueve de la disposición final primera de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria («B.O.E.» 3 julio). Vigencia: 23 julio 2015: *Cualquier interesado que acredite su interés en que el heredero acepte o repudie la herencia podrá acudir al Notario para que éste comunique al llamado que tiene un plazo de treinta días naturales para aceptar pura o simplemente, o a beneficio de inventario, o repudiar la herencia. El Notario le indicará, además, que si no manifestare su voluntad en dicho plazo se entenderá aceptada la herencia pura y simplemente.*

llamado a la herencia para que se pronuncie sobre su propósito acerca de la misma y, cuyo origen está en el Derecho romano, para que aquella persona que hallándose interesada en una herencia, en este caso la Administración, respecto a su crédito tributario, ante la inactividad del llamado a la misma le requiere para que se pronuncie y así se concrete su derecho, o sea se acepte o se repudie la herencia en plazo no superior a treinta días, apercibido de que, si no lo hace se le tendrá la herencia por aceptada (el silencio del heredero es equivalente a la aceptación) y en consecuencia se tendría por devengado el impuesto e iniciado el plazo para su declaración o autoliquidación.

Así, la Hacienda pública como tercer interesado puede en virtud del art. 1005 CC acudir al notario para interpelar al heredero ante su inacción, para que éste manifieste su aceptación o renuncia, evitando de este modo el plazo civil de treinta años y la aceptación tácita.

En este sentido debe recordarse que la Administración, una vez conocida la defunción de una persona, a través de la información que periódicamente le remite el Registro Civil correspondiente, tiene a su alcance solicitar el denominado certificado de últimas voluntades y el certificado de seguros de vida al Ministerio de Justicia, registros, por otra parte, de carácter público y una vez obtenido los mismos, se puede dirigir al Notario que figure como autorizante del último testamento y solicitarle una copia auténtica del mismo y de este modo conocer la identidad de los herederos, para a continuación, instar la *interpellatio in iure*, ya sea notarial o judicial.

En efecto, consultado el Archivo del Colegio Notarial de Cataluña⁶², se confirma que si bien es cierto que el Reglamento Notarial no contempla como parte interesada, a la Hacienda Estatal, Autonómica o Foral para efectuar la petición de la copia auténtica del testamento, sí lo contempla la LGT⁶³ entre los múltiples deberes de información y colaboración que deben cumplir los fedatarios públicos, colegios y corporaciones⁶⁴, y en su consecuencia cuantas veces se ha requerido se ha facilitado una copia del mismo ya que no debemos olvidar que la defunción no extingue en modo alguno la deuda tributaria, por lo que es bastante común dicha petición, para el cobro de las propias deudas tributarias por

⁶¹ Art.461.12 CCCat

⁶² Debe recordarse que transcurridos más de 20 años del otorgamiento del testamento notarial, éste se remite al Archivo del Colegio de Notarios para su conservación y por tanto su petición de copia, desde dicho instante, debe realizarse directamente al mismo.

⁶³ El art.93.4 LGT contempla en particular esta obligación.

⁶⁴ Art.93 LGT.

parte de los órganos de recaudación, e incluso inspección y gestión tributaria, para continuar con sus respectivas labores.

Por otra parte y al objeto de acreditar lo usual de dicha petición de copia del último testamento del difunto, también se me da razón de lo habitual que es dicha petición por parte de los órganos de la Seguridad Social, al objeto de reclamar a los herederos las prestaciones percibidas por ellos indebidamente en las cuentas bancarias de los difuntos.

Acreditada la legitimación para obtener dicha información y acreditado que por parte de diversas administraciones públicas habitualmente se obtiene para el cumplimiento de las funciones que les encomienda la Ley, no existe obstáculo alguno, para instar la *interrogatio in iure*, sin modificar precepto legal alguno.

La acción de interrogación en derecho se ha configurado en la actualidad como una interpelación notarial (antes de la reforma era de carácter judicial⁶⁵) al llamado, al objeto de instar su pronunciamiento sobre la herencia, ante su actitud omisiva (*ius abstinendi*) para poner fin a la vacancia hereditaria o mutismo hereditario.

La *acción* la puede ejercitar cualquier interesado en la sucesión, cualquier persona que ostente un interés legítimo, ya sea de forma directa al hallarse beneficiado por la misma (coheredero, legatario, legitimario, sustituto vulgar, fideicomisario, albacea...) ya sea de forma indirecta al tratarse de tercer interesado (acreedores de la herencia o del difunto y acreedores del llamado).

Resulta obvio, que dentro del concepto de interesado se halla la propia Hacienda Pública, habida cuenta que ésta resulta no tan sólo acreedora del impuesto sobre sucesiones que se devengue con motivo de la aceptación de la herencia, sino además por que el Estado o la CC.AA resultan ser beneficiarios de la herencia en último término en el supuesto que todos los llamados a la misma renuncien, lo que supone un doble interés, a saber el fiscal

⁶⁵ Los requisitos para el ejercicio de la “*interpellatio in iure*” eran: a) *Se realizaba por vía judicial como acto de jurisdicción voluntaria;* b) *Por tercer interesado se entendían los acreedores del causante y los de los herederos, los sustitutos, los legatarios y los herederos abintestato;* c) *el plazo lo establecía el juez libremente dentro de los treinta días.*

derivado de la exacción del ISD y civil como último sucesor o llamado por la Ley para la adquisición de los bienes hereditarios.

El carácter de la *actio* o *interpellatio* es notarial, ya que se debe instar ante el notario, según el tenor literal de la norma, con la salvedad de lo que acontece en Cataluña según se detalla posteriormente. No obstante lo anterior y aunque no se halle contemplado expresamente, en virtud de las facultades que la LGT confiere a la Administración, no veo obstáculo alguno para que ésta, con carácter previo y de forma extra-notarial o administrativa, requiera al llamado de forma fehaciente mediante requerimiento al efecto para provocar su pronunciamiento en las propias dependencias administrativas, advirtiéndole que en caso contrario se instará el requerimiento notarial .

Nada obsta a que el heredero y administrado requerido por un órgano administrativo para la aceptación o repudiación de la herencia comparezca ante las dependencias administrativas y ante funcionario público (al igual que un Notario) manifieste su decisión en cuyo caso, esta manifestación, gozaría de absoluta validez legal, al igual que lo goza la aceptación de la herencia en simple documento privado por no hablar de la aceptación tácita y por tanto no podría sostenerse que el órgano es incompetente y en este sentido debe recordarse que nuestro CC no solicita más que para la renuncia su constancia en documento público y fehaciente.

Obviamente, la Administración ante la inacción del llamado no tiene más remedio que instar notarial o judicialmente su pronunciamiento, pero en caso de requerirlo administrativamente y el administrado ante el mismo, decide voluntariamente comparecer y manifestar su decisión o pronunciamiento, sostengo que éste es válido y eficaz, por las razones antes expuestas.

A este respecto conviene recordar que al igual que el art. 127.3 RGR prevé que en caso de herederos desconocidos o que siendo éstos conocidos sí renuncian a la herencia, se dará traslado a los servicios jurídicos del Estado para que procedan a la declaración de herederos pertinente, también en el caso que sean conocidos y omitan la aceptación o renuncia hereditaria, del mismo modo también pueden ser requeridos los servicios jurídicos para que

insten la *actio interrogatio in iure* contra los llamados para que se pronuncien, en el camino de obtener herederos.

No se aprecia, por tanto, ninguna diferencia significativa.

Las diferencias de esta acción en el Derecho civil catalán⁶⁶ con la prevista en el Derecho civil español se resumen en que no se puede interponer la acción contra el llamado a la herencia antes de transcurridos 9 días desde la defunción, mientras que el CC señala el plazo de un mes, en segundo lugar que el plazo que otorga el juez al llamado en Cataluña es dos meses mientras que el CC señala un plazo de 30 días y por último el silencio del llamado en Cataluña es equivalente a la repudiación mientras que en el CC la herencia se entiende aceptada.

La otra diferencia radica en que en la actualidad el actual CCCat en su artículo 461-12 alude al juez como funcionario competente, y no al Notario, a diferencia del CC español, tras la última reforma, al expresar que:

“2. Las personas interesadas en la sucesión, incluidos los acreedores de la herencia o del llamado, pueden solicitar al juez,

3. Una vez vencido el plazo fijado por el juez sin que el llamado haya aceptado la herencia en escritura pública o ante el juez, se entiende que la repudia, salvo que.....”

Por lo que es de plena actualidad en estos momentos, la discusión sobre si en Cataluña el notario es competente tras la reforma operada en el CC por la Ley de Jurisdicción Voluntaria, o por el contrario, la competencia en Cataluña es del juez ya que el CCCat no ha sido modificado; ORRIOLS GARCIA G.⁶⁷, opina que a pesar de que Cataluña no cuenta con competencias en Derecho procesal de acuerdo con el art.149.1.6 CE, así como tampoco ninguna otra CC.AA., se trata de una especialidad procesal derivada del Derecho sustantivo propio y reconoce que el Libro IV del CCCat se halla plagado de artículos de contenido procesal, llegando a enumerar hasta veintiocho, y en este sentido señala entre muchos otros, dos de ellos que afectan de lleno a la cuestión que nos afecta, que son, a saber, el art. 411-2.2 que regula la competencia territorial y el art. 461-12 que regula

⁶⁶ *Memento Civil Cataluña.*, PUIG i FERRIOL, Lluís, Madrid, Editorial Francis Lefebvre. p. 822

⁶⁷ *El judici de petició de llegítima, aspectes sustantius y processals*, Atelier, Barcelona, 2016, p.35 a 42.

directamente la *interpellatio in iure*, reconociendo que todas estas referencias procesales pueden provocar opiniones sobre su eventual inconstitucionalidad, y acaba afirmando que atendiendo a la situación actual de la jurisprudencia y la situación política difícilmente pueden considerarse como constitucionales.

A mi juicio, al tratarse de un aspecto procesal del Derecho de sucesiones, la competencia es del notario tras la reforma del CC, pues es éste y no otro el *proceso* para obtener el pronunciamiento del llamado a la herencia, pero lo cierto es que puedo dar razón profesional que en estos momentos tras haberse instado una *interrogatio in iure* ante un juzgado de Cataluña, tras el auto inicial de declaración de incompetencia del juez por entender que la competencia era notarial, el Fiscal ha recurrido el citado auto argumentando justo lo contrario, que en Cataluña, la competencia es judicial según el CCCat.

En cualquier caso, planteada la cita cuestión, corresponda a un órgano o a otro la citada competencia no afecta a cuanto expongo, a efectos fiscales, ya que la Administración tributaria en Cataluña, ya sea vía judicial, o vía notarial, se halla legitimada para su interposición.

7.-LA ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA, COMO DEVENGO DEL IMPUESTO: FUNDAMENTOS PROCESALES

Otro de los motivos que aconsejan situar el devengo del impuesto en la aceptación de la herencia es el exiguo plazo voluntario para autoliquidar el impuesto que se halla preceptuado en el art. 67.1.a. RISD y que se haya fijado en seis meses a contar desde la defunción. Los supuestos que se expondrán a continuación, poseen en común una mayor complejidad en su tramitación por circunstancias sucesorias ajenas al sujeto pasivo y por tanto implican la extralimitación del plazo voluntario de liquidación, con el consecuente recargo o sanciones tributarias⁶⁸.

Como quiera que todos los supuestos y situaciones a continuación descritos se deben resolver con anterioridad a la aceptación de la herencia, de situarse el devengo en ésta y no

⁶⁸ El art.69 RISD no considera cuestiones litigiosas para suspender el plazo de presentación del impuesto, la apertura de testamentos, la formación de inventarios, el nombramiento de tutores o declaraciones de incapacidad, ni tampoco la declaración de herederos sino hay oposición.

en la defunción, ello implicaría su resolución de forma previa a la aceptación y en consecuencia la autoliquidación en plazo del impuesto.

i) Testamento ológrafo⁶⁹

Constatada la existencia de un testamento ológrafo, se debía instar un procedimiento judicial de adveración del testamento, (art. 688 CC) cuya duración solía oscilar alrededor de seis meses. No había, pues, tiempo material disponible para presentar la declaración del ISD en tiempo y forma. Con La nueva Ley de Jurisdicción Voluntaria serán los Notarios quienes deberán hacer igualmente la presentación, adveración, apertura y protocolización de testamentos cerrados, ológrafos y otorgados en forma oral. La competencia territorial para conocer del procedimiento es la misma que para las declaraciones de herederos *ab intestato*.

Tal y como señala DIAZ MARTINEZ⁷⁰, se han empezado a dictar sentencias con criterios no uniformes y así el TSJ de Navarra, en sentencia dictada el 20 de Abril del 2001 , señaló como *dies a quo*, la fecha del otorgamiento del acta de protocolización del Testamento; También el TSJ de Cataluña, en sentencia de 28 de octubre de 2005, anuló el recargo del 20%, por retraso en la liquidación del ISD, porque el testamento ológrafo, no apareció hasta más de un año y medio después del fallecimiento. El TSJ de Madrid, en sentencia de 1 de Abril de 2014, afirmó que no hay hecho imponible sin la previa protocolización del testamento ológrafo.

ii) Testamento desconocido

El art. 997 CC excepciona la eficacia de la aceptación o repudiación hereditaria, en el caso de la aparición posterior de un testamento desconocido.

Obviamente en el referido supuesto la aceptación o repudiación son nulas de pleno derecho, ante la aparición de un testamento desconocido y que en el supuesto que revele un heredero

⁶⁹ La nueva Ley 15/2015 de jurisdicción voluntaria, otorga al Notario la competencia para la protocolización de los testamentos cerrados, ológrafos y orales, según la disp. final 11ª.

⁷⁰DIAZ MARTINEZ, Ana,; “Saber que es heredero y obligación de pago del impuesto sobre sucesiones “ en Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil nº 11,Marzo, 2015, p.105 a 118

distinto, éste se vería obligado a soportar las consecuencias tributarias derivadas de una declaración tributaria fuera de plazo, por ignorancia de su condición de heredero hasta la fecha.

iii) Herencia intestada

En este supuesto nos encontramos con que los familiares del difunto, tras la obtención del certificado de últimas voluntades constatan que el difunto no otorgó testamento, resulta preciso instar la denominada declaración de herederos *ab intestato*.

Cualquier interesado podrá requerir por medio de Notario al heredero para que acepte o renuncie la herencia, en el plazo de 30 días naturales, advirtiéndole de que si no manifiesta su voluntad en ese plazo, la herencia se entenderá aceptada pura y simplemente. Esta actuación notarial deriva de la nueva redacción que la Ley de la Jurisdicción Voluntaria ha dado al artículo 1005 del Código Civil.

Pues bien, lo cierto es que para iniciar el referido trámite ante el Notario, se debe estar en posesión de una serie de documentos, tales como la partida de defunción, la partida de matrimonio, las partidas de nacimiento, el Libro de familia etc..., es decir de la documentación civil que acredite el parentesco con el difunto para determinar su grado y en consecuencia el derecho a ser declarado heredero según el orden de llamamiento previsto en la legislación civil.

El problema se suscita, cuando se pretenden obtener las referidas certificaciones sin conocer ciertos datos, puesto que la información del Registro Civil sin el lugar de la defunción, sin el lugar del casamiento, sin el lugar del nacimiento, sin los datos de identificación exactos, así como las fechas respectivas, no resulta posible su localización, teniendo en cuenta que los registros civiles son independientes y no se hallan informatizados. También ocurre que en ocasiones estas certificaciones corresponden a registros extranjeros que obligan a su traducción jurada y legalización.

La solicitud y obtención de los referidos certificados suponen una demora considerable, respecto a la herencia testada, en la que la filiación y la designación de herederos resultó fijada por el testador en el testamento.

Una vez obtenida la documentación civil, el funcionario competente para declarar los herederos del difunto es el notario, el cual desde que es requerido para tramitar el acta hasta la finalización de la misma, debe dejar transcurrir veinte días hábiles de acuerdo con lo preceptuado en legislación notarial. La Ley 15/2015 de 2 de Julio de jurisdicción voluntaria, en su disposición final 11ª, ha acabado otorgando al notario la competencia exclusiva para declarar herederos *ab intestato*, tanto si los herederos son descendientes, ascendientes, cónyuge o parientes colaterales del difunto, eliminando así la competencia que hasta ahora tenía el Juez de Primera Instancia respecto de los parientes colaterales. Será notario competente para tramitar el acta el del último domicilio o residencia habitual del causante, el del lugar donde hubiera fallecido el causante, el del lugar donde estuviera la mayor parte de su patrimonio o cualquier otro notario ejerciente en distritos colindantes a los anteriores; y en defecto de todos ellos, el notario del domicilio de la persona que requiere al notario para iniciar el acta.

La Ley introduce el derecho de oposición de cualquier interesado y la reserva expresa de derechos a favor de los que no comparecieron en el procedimiento o cuya pretensión no fue atendida, para que puedan ejercitarla por la vía judicial oportuna

Como quiera que para la aceptación de la herencia, se deben hallar predeterminados los herederos, si el devengo del impuesto se situara en este momento, no sería preciso un plazo mayor para su autoliquidación.

En el supuesto que se mantuviera el devengo del impuesto en la defunción, por las antedichas razones el plazo voluntario se revela insuficiente y por tanto se propone en dicho sentido, la ampliación del plazo en seis meses adicionales para aquellas herencias intestadas.

Así, el plazo voluntario de seis meses quedaría circunscrito a las herencias testadas.

En sintonía con lo anterior, se debe destacar la sentencia del TSJ de Murcia de 23 de Julio de 2014, que entiende que el plazo de seis meses debe contarse desde el auto de declaración de herederos, ya que solo en esa fecha se adquiere dicha condición.

iv) Renuncia pura y simple a la herencia

Nada impide al llamado a la herencia renunciar a la misma el último día de plazo para autoliquidar el impuesto, o incluso con posterioridad, lo que supone que su sustituto en caso de aceptar la herencia, declararía o autoliquidaría el impuesto fuera de plazo.

Si se ubicara el devengo del impuesto en la aceptación de la herencia, esta situación no acontecería.

v) Herencia de caudal ignorado

Me refiero con ello a aquellos supuestos en que teniendo conocimiento que uno resulta ser heredero de otro, acepta su herencia a beneficio de inventario pero ignora su caudal por lo que no puede autoliquidar el impuesto hasta conocer su composición, que le resulta ajena.

Si el conocimiento del caudal hereditario se produce con posterioridad a la finalización del plazo de seis meses para autoliquidar, de forma injusta se sufrirán recargos o sanciones tributarias, y aún en el supuesto que se renunciase a la herencia por no ser esta de interés, tras conocer el caudal, aquél que finalmente aceptase la herencia la autoliquidaría fuera de plazo. Piénsese en el supuesto de familiares lejanos con propiedades en el extranjero o simplemente de un familiar con el que no se mantenga una estrecha relación.

vi.) Herederos en paradero desconocido

En ocasiones el heredero o alguno de los beneficiarios de la herencia son desconocidos o se hallan en ignorado paradero, hasta tal punto que se deben realizar labores de búsqueda para su localización y averiguación de paradero. Es el supuesto de familiares que emigraron al extranjero de los cuales no tenemos noticia.

La propia Administración debe cerciorarse de la inexistencia de herederos legítimos antes de heredar ya que para ello precisa, al igual que los administrados, que se la declare judicialmente heredera y para ello necesita la probanza documental de que no existe ninguno de los parientes previstos en la legislación civil intestada.

Cierto es, que el art. 75 RISD prevé el referido supuesto, y sin embargo la solución no es práctica ni aplicable, porque prevé que los administradores o poseedores de los bienes hereditarios deberán presentar los documentos para practicar la liquidación, ignorando que la mayoría de las personas físicas no poseen administradores y la mayoría de los bienes son poseídos exclusivamente por los mismos, por lo que en la práctica no es posible practicar dicha presentación documental.⁷¹

vii) Herederos pendientes de personalidad jurídica

También puede ocurrir que se halla designado heredero al *nasciturus* ,(art.29 CC) o al *concepturus* o a una persona jurídica que el testador ordene constituir y se halle pendiente de formación o constitución, por lo que en estos casos habrá que esperar a que se verifique la constitución, el nacimiento o el aborto, en definitiva, al parto.(art.966 CC)

8.- CONCLUSIONES Y PROPUESTA

Visto cuanto antecede se concluye y se formula la siguiente propuesta:

1. La defunción de la persona física en el orden tributario no implica forzosamente el devengo del impuesto sobre sucesiones, porque el causante no tiene porqué ser titular a su defunción de bien o derecho transmisible alguno.
2. La defunción desencadena y principia el proceso sucesorio, que culmina con la aceptación de la herencia, la cual se halla conceptuada jurídicamente en nuestro Derecho civil como *modo de adquisición de la propiedad* y ésta, en el orden tributario pone de manifiesto la capacidad económica del adquirente y como tal se halla configurada como hecho imponible del ISD.

⁷¹ ROZAS VALDES, José Andrés,; *Presunciones y figura afines*..... p.185

3. El hecho imponible del ISD se debería devengar con ocasión de la aceptación de la herencia que se configura como único título hábil de adquisición de la propiedad de los bienes y derechos que se transmiten *mortis-causa*.
4. La aceptación de la herencia, ya sea en forma expresa o tácita en el orden civil define el momento en el que se consuma la adquisición del caudal relicto y como tal, comporta el devengo de forma instantánea e irreversible del hecho imponible del impuesto, al tratarse de un acto voluntario e irrevocable; sin aceptación, no hay adquisición y en consecuencia no se devenga el impuesto, y ello implica, a su vez, que no se inicia el cómputo del plazo voluntario para declarar o autoliquidar y, en consecuencia, tampoco se iniciaría el cómputo del plazo de prescripción.
5. Sin perjuicio del prolongado plazo que cuenta el llamado a heredar en el orden civil, para aceptar la herencia, la Hacienda Pública, tiene a su alcance la *actio interrogatio in iure* como acreedora del ISD para evitar *sine die* la *omissio adquirendi*, y la indeseada aceptación tácita, consiguiendo a tal fin un pronunciamiento expreso y con ello exigir la autoliquidación del tributo.
6. La interrogación en derecho puede ser practicada a instancias de la Administración tanto notarialmente, o judicialmente en Cataluña, y en caso de aceptación por el administrado se devengaría el impuesto y en caso de renuncia se instaría la sucesión intestada notarialmente para designar nuevo heredero. Lo anterior, no obsta para reconocer que la Administración tiene a su alcance requerir al administrado de forma previa para que se pronuncie y en caso de efectuarlo, su pronunciamiento en documento público tenga plena validez y eficacia.
7. Subsidiariamente, en caso de mantener el devengo del impuesto en el momento de la defunción, el plazo para la autoliquidación del ISD en los supuestos de herencia intestada, herencia a favor de menores y o incapaces, herencia con testamento ológrafo o desconocido, herencia de caudal ignorado o herederos en paradero desconocido o pendientes de personalidad jurídica y renuncia a la herencia, se propone la ampliación del plazo voluntario para autoliquidar en seis meses adicionales.

CAPITULO II

LAS REDUCCIONES DE PARENTESCO, EDAD, Y DISCAPACIDAD EN TRANSMISIONES *MORTIS CAUSA*

SUMARIO

1.- Introducción

2.- El parentesco

2.1.- Fundamento de la reducción por parentesco

2.2.- La reducción por parentesco: ámbito subjetivo

2.3.- El parentesco en los impuestos sucesorios en UE, EE.UU y Japón

2.4.- El parentesco en la legislación del Estado

2.5.- El parentesco en la legislación Autonómica

2.5.1.- El parentesco en el ISD en Cataluña

2.5.2.- El parentesco en el ISD en otras legislaciones Autonómicas

2.6.- Conclusiones y propuesta

3.- La edad

3.1.- La edad en la legislación Autonómica

3.2.- Conclusiones y propuesta

4.- La Discapacidad

4.1.- La discapacidad en la legislación Autonómica

4.2.- Conclusiones y propuesta

1. INTRODUCCIÓN

Se afirma que un tributo es subjetivo⁷², cuando éste tiene en cuenta las circunstancias subjetivas⁷³ del sujeto pasivo. En el caso que nos ocupa, el ISD modula la imposición en función de las circunstancias personales del sujeto pasivo que son, entre otras⁷⁴, el parentesco, la edad y la discapacidad del beneficiario de la sucesión, las cuales principalmente se articulan a modo de reducciones de la base imponible y también mediante bonificaciones y/o deducciones que se aplican en el cálculo de la deuda tributaria, aunque también estas circunstancias se tienen en cuenta en algunas CC.AA. en las tarifas y, con carácter general son determinantes en la aplicación de los coeficientes multiplicadores de patrimonio preexistente⁷⁵, estando referidas también, en algunos casos, no ya al contribuyente persona física sino a su núcleo familiar.⁷⁶

Así, el parentesco, en particular, no tan solo tiene importancia *per se* (derecho a reducción o bonificación por ser un pariente próximo del difunto) sino que al propio tiempo esta circunstancia personal confiere derecho a disfrutar, en unión de otros requisitos adicionales, obviamente, de otras reducciones de carácter objetivo tales como la relativa a la adquisición de la vivienda habitual del causante, la reducción de contrato de seguro de vida, la relativa a duplicidad de transmisiones *mortis causa* o la relativa a la transmisión de la empresa

⁷²SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Universidad Complutense Facultad de Derecho, Madrid, 1993 p.176

⁷³El tributo personal por excelencia es el IRPF, el cual grava la renta obtenida por la persona física, pero debemos recordar que sobre el concepto de renta gravable debe ponerse de manifiesto que el Informe de la Comisión Carter aboga por la inclusión de todo tipo de rentas sin distinción entre su origen lucrativo u oneroso en un único impuesto según expone CRESPO GARRIDO, Maria en *Protección fiscal de la familia en una sociedad envejecida*, p. 217.

⁷⁴ El patrimonio personal preexistente del sujeto pasivo, también es una circunstancia personal que el impuesto Estatal toma en consideración para aplicar el coeficiente multiplicador y obtener la cuota líquida.

⁷⁵ En Galicia, las tarifas se articulan en función del grado de parentesco, al igual que en los territorios forales de Álava, Vizcaya y Navarra.

⁷⁶ Las circunstancias personales en ocasiones se tienen en cuenta no tan solo las relativas estrictamente a la persona, sino también las relativas a la familia o grupo de personas, y en dicho sentido hemos de recordar que en Cataluña en el ITP se otorga un tipo de gravamen reducido del 5% en aquellas transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa (art. 5 de la Ley 21/2001 de 28 de diciembre de medidas fiscales y administrativas de Cataluña; A partir del 1/01/2015, también se ha creado una deducción por familia numerosa en el IRPF de hasta 1200 euros, que se incrementa en un 100% en caso de familia numerosa de categoría especial, según lo dispuesto en el art. 81bis LIRPF, en redacción dada por la Ley 26/2014.

familiar⁷⁷, entre otras, todas ellas, circunscritas –reitero- a la pertenencia a determinados grupos de parentesco.

La concurrencia de dichas circunstancias personales en el sujeto pasivo es capital desde el punto de vista cuantitativo, puesto que tanto las reducciones como las bonificaciones y o deducciones suelen ser de cuantía muy elevada,⁷⁸ debiendo ser apreciadas en el momento del devengo del impuesto, es decir a la fecha del óbito del causante.

En este sentido, conviene recordar que el parentesco en particular, también se tiene en cuenta en el ámbito de la imposición local, concretamente en otro impuesto que se devenga de manera simultánea al que nos ocupa cuando se transmiten bienes inmuebles, cual es el IIVTNU, ya que en numerosas ordenanzas fiscales se prevé una reducción del 95% de la deuda tributaria por la pertenencia a determinado grado de parentesco, en unión de otros requisitos adicionales en función de cada municipio en virtud del principio de autonomía local; A título de ejemplo citamos la ordenanza fiscal del ejercicio 2015 de los ayuntamientos de Barcelona y de Madrid que prevén la aplicación de la citada bonificación para aquellas transmisiones de inmuebles *mortis causa* que se realicen en favor del cónyuge o persona con relación análoga de afectividad, de descendientes o adoptados y de los ascendientes o adoptantes.

De la misma forma en el ámbito local a título ilustrativo debemos recordar que en el IBI en el municipio de Barcelona su Ordenanza fiscal reguladora del ejercicio 2015 en su art. 9 se contempla una subvención del cincuenta por cien al cónyuge viudo/a mayor de 65 años con ingresos inferiores a 1,5 veces el SMI, y también una bonificación entre el 5 y el 90% en función del valor catastral del inmueble cuando se trata de una familia numerosa con miembros discapacitados.

Por otra parte, debe ponerse de manifiesto que no cualquier grado de parentesco con el difunto da derecho a reducción (así, los colaterales de cuarto grado o grados más distantes,

⁷⁷ Un estudio exhaustivo y detallado de la citada reducción tanto a nivel estatal como autonómico se encuentra en ADAME MARTINEZ, Francisco David.; *Beneficios fiscales para la empresa familiar en los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2014.

⁷⁸ A modo de ejemplo en Cataluña, hasta el 1 de febrero de 2014 ser cónyuge del difunto confería una reducción por parentesco de 500.000 €, tener la condición de discapacitado confiere una reducción de hasta 675.000 € y tener una edad superior a setenta y cinco años implica una reducción de 275.000 €.

en las legislaciones autonómicas no disfrutaban de ningún tipo de reducción⁷⁹ y se les otorga el mismo trato que a los extraños o personas sin parentesco⁸⁰) como tampoco todos los grados de minusvalía tienen trascendencia fiscal (así, los que no alcancen un grado de discapacidad igual o superior al 33% no gozan de ningún tipo de reducción) y del mismo modo en la mayoría de las legislaciones autonómicas la edad del beneficiario *per se*, no confiere derecho a reducción alguna⁸¹, aunque cada vez esta circunstancia personal adquiere mayor trascendencia, tal y como se expondrá.

Por último, debemos poner de manifiesto que al igual que ocurre con otros elementos configuradores del impuesto, las distintas reducciones y bonificaciones y o deducciones de parentesco, edad y minusvalía tienen un tratamiento muy heterogéneo y dispar por las distintas CC.AA., lo que provoca que ante idéntico grado de parentesco, discapacidad o edad, se devengue una deuda tributaria distinta en función del territorio, aunque se adquiera la misma porción hereditaria, dando lugar en la práctica a casi tantas deudas tributarias como CC.AA., lo que se traduce en una auténtica *guerra* fiscal interterritorial⁸².

La STSJ Cataluña 82/2013 de 29 de enero, a propósito de una solicitud de devolución del ISD desestimada por la Administración tributaria catalana y luego por el TEAR en la que el recurrente instó a la Sala el planteamiento de cuestión de constitucionalidad, tuvo oportunidad de examinar la jurisprudencia más importante dictada a propósito de las diferencias territoriales derivadas de las distintas reducciones y bonificaciones de la base imponible de las distintas CC.AA., que suponen que determinados contribuyentes pueden

⁷⁹ Con la excepción de la CC.AA. de Baleares donde se les otorga una reducción de 1000€, según el art. 21 del Texto Refundido de Tributos Cedidos aprobado por D.L. 1/ 2014 de 6 de junio.

⁸⁰ No ocurre lo mismo en la legislación foral, ya que a modo de ejemplo en Guipúzcoa, se prevé una reducción para este grupo de parentesco, o incluso en Navarra, donde también se prevé una reducción para este grupo en caso de percepción de cantidades de seguros de vida.

⁸¹ En la reducción por parentesco también se distingue la edad entre descendientes (mayores y menores de 21 años), aunque recientemente tanto en Cataluña como en Canarias se ha establecido una nueva reducción por edad para las personas mayores de 75 años.

⁸² Ahora bien, una cosa es que la igualdad no se deba confundir con la uniformidad y otra cosa distinta es que el ejercicio de competencias tributarias por las diferentes CC.AA. derive en unas cargas tributarias absolutamente distintas entre unas y otras, según pone de manifiesto, VARONA ALABERN, Juan Enrique; *Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones*, Revista Quincena fiscal Aranzadi 15-16, Septiembre 2014, p. 54; Por otra parte debe ponerse de manifiesto que también se devenga una deuda tributaria distinta en función del territorio en el IP, habida cuenta que desde que volvió a entrar en vigor en 2011, la recaudación es dispar ya que en Cataluña el mínimo exento es de 500.000 euros, lo que ha provocado que el número de contribuyentes afectados sea mayor que en el resto de CC.AA., cuya cifra es de 700.000 euros, y por otro lado también debe recordarse que en Madrid este tributo, está bonificado al 100%, siendo los tipos impositivos distintos en función del territorio.

beneficiarse de una bonificación de hasta un 99% frente a otros contribuyentes en función del territorio.

El TSJC desestimó el recurso realizando un repaso de la jurisprudencia recaída sobre el particular hasta la fecha a cuyo fin invocó las siguientes sentencias:

-La STS 75/1983 que afirma que las diferencias normativas reclaman una justificación objetiva y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados cuya exigencia debe aplicarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo estar presente, por ello, una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

-La STC 76/1990 en el sentido que no toda desigualdad de trato vulnera el art. 14 CE, y no prohíbe al legislador más que aquellas desigualdades artificiosas o injustificadas al propio tiempo que exige que las consecuencias jurídicas que se anudan a esta distinción serán adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida y el resultado sea proporcionado, evitando resultados gravosos o desmedidos.

-La STJC 432/2012 de 19 de abril, la STSJ Castilla-León, Burgos de 23/09/2011 y la STSJ de Valladolid de 21 de Junio de 2011, para argumentar que la asunción de las CC.AA. de competencias normativas puede comportar situaciones jurídicas tributarias diversas entre contribuyentes de distintas CC.AA.

-La STC 116/1994 que afirma que no son incompatibles las competencias tributarias de las CC.AA. con el conjunto de los principios generales comunes que garantizan la homogeneidad básica que configuran el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema único.

-La STS de 7122/2012 que rechazó la posible inconstitucionalidad del ISD por discriminación del tratamiento fiscal entre la sucesión en la CC.AA. de Navarra y la del País Vasco, al encontrarse en ésta exenta la tributación en línea recta descendiente y en el resto gravada, en base al respeto de sus derechos históricos (D.A 1ª CE) incorporados en el art. 2 LISD, en la cual se afirma que:

“...aunque el ejercicio de competencias normativas en materia del ISD por parte de los distintos poderes legislativos puede generar una distinta posición de los ciudadanos desde el punto de vista territorial, no por ello se infringe el principio de igualdad de los ciudadanos por razón del territorio”.

- La STC 319/93 de 27 de Octubre en la cual se afirma que el art. 14 CE prohíbe diferencias no razonables o arbitrarias entre los sujetos a un mismo legislador, pero que la divergencia entre normas que emanan de *poderes públicos distintos* no pueden dar lugar a una pretensión de igualdad, aunque sí a otro tipo de controversia constitucional.

Expuesto cuanto antecede, lo cierto es que del examen de la normativa actual por lo que se refiere también a las bonificaciones y deducciones en cuota, en la mayoría de las CC.AA. en las que se han establecido las mismas, éstas se hallan concebidas fundamentalmente en función del parentesco del sujeto pasivo, en particular el referido a los grupos I y II e implican una bonificación que oscila entre el 65% (Aragón) hasta el 100% (Asturias) pasando por el 99% (Balears, Cantabria y Catalunya), el 95% (Castilla La Mancha, Extremadura, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja) o el 75% (Valencia), lo que supone considerar en el impuesto el parentesco hasta en tres ocasiones distintas, es decir, en la reducción por parentesco, en la aplicación del coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente y finalmente en las bonificaciones en cuota, por no mentar una cuarta ocasión como ocurre en Galicia en donde existe tarifa específica en función del grado de parentesco para estos grupos.

¿Qué proporcionalidad, razonabilidad o justificación tiene la aplicación simultánea de una reducción por parentesco, la aplicación de un coeficiente multiplicador en función del parentesco, la aplicación de una tarifa en razón del parentesco y una bonificación o deducción en cuota según el parentesco?

Cuestión similar aunque en menor medida también ocurre con la discapacidad, ya que, además de la reducción por discapacidad, existe en algunas CC.AA. bonificaciones y o deducciones en cuota para los discapacitados.

Lo cierto, es que en algunos territorios, tal y como veremos a continuación, el grupo I y II de parentesco y los discapacitados se hallan prácticamente exonerados del pago del impuesto.

Sobre este particular, resulta significativa la opinión de NAVAU MARTINEZ-VAL⁸³ que critica de forma muy severa lo que califica como la progresiva supresión del impuesto para los grupos I y II de parentesco, ya que se ha constatado que alrededor del 85% de los declarantes por ISD son sujetos pasivos adscritos a estos grupos y expone que las distintas CC.AA. que han optado por esta vía, lo han hecho a través de emplear coeficientes multiplicadores reductores mínimos para estos parientes o bien deducciones en cuota del 99%, careciendo de competencia en materia de exenciones, lo que conduce a la vulneración del principio de solidaridad entre CC.AA. mediante un sistema de competencia fiscal que aboga serias dudas de constitucionalidad, por lo que propone, entre otras medidas, la supresión de la totalidad de las bonificaciones y deducciones en cuota, salvo la deducción por doble imposición internacional y la relativa a transmisiones consecutivas.

PEÑA AMOROS⁸⁴ opina también que el ejercicio de competencias por la CC.AA. en materia de tributos cedidos se halla sujeto a unos límites. El art. 157.2 CE (principio de territorialidad y neutralidad) y el art. 19.2 LOFCA (principio de solidaridad, prohibición de discriminación territorial y principio de presión efectiva global en el territorio) junto con el cumplimiento de la normativa comunitaria en materia de tributos cedidos significa que aunque las CC.AA. gocen de cierta autonomía, ello no les autoriza para transformarse en territorios de baja o nula tributación en comparación con la fiscalidad del resto del territorio en su conjunto, ya que en caso contrario ello supone una desigualdad que aboca a una competencia fiscal entre CC.AA.

De la misma opinión es SANCHEZ LOPEZ⁸⁵, quien denuncia la pasividad del Estado ante el variopinto entramado normativo que ha dado lugar a diferencias impositivas entre los distintos territorios, con la creación de numerosos beneficios fiscales y deducciones,

⁸³ *El impuesto de sucesiones ¿Un impuesto injusto?, Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*,; Editorial Dykinson S.L., Madrid, 2009, p. 338 y ss.

⁸⁴ “Los límites generales al ejercicio de competencias normativas por parte de las CC.AA. sobre tributos cedidos”, en *Crónica tributaria*, nº 132/2009, p. 145 a 164.

⁸⁵ “Una posible reforma del ISD a la luz de los principios constitucionales”, en *Quincena Fiscal*, nº 18, Octubre de 2015, p. 33 y ss.

hallándose suprimido el impuesto entre parientes cercanos en la mayoría de la CC.AA. y sin bien es cierto que, aparentemente, según la doctrina del TC no se infringiría el principio de igualdad tributaria dada la capacidad normativa de las CC.AA., a su juicio la imposición en materia sucesoria es injusta y es una fuente de desigualdad por lo que se replantea el sistema de distribución de competencias entre Estado y CC.AA. dada la ausencia de una armonización mínima del ISD en cuanto tributo integrante del conjunto del sistema tributario y es por ello que reclama la intervención del legislador estatal para dotar de unidad y cohesión a un impuesto fragmentado y dividido, que lo único que ha conseguido es poner en tela de juicio la credibilidad de este gravamen, por lo que entiende que se debe garantizar un nivel mínimo de imposición en todas las CC.AA.

Planteada así la cuestión parece irresoluble ya que tal y como afirma GARCIA DE PABLOS⁸⁶, no se han puesto límites a la fijación por las CC.AA. de reducciones, bonificaciones, deducciones y tarifa, lo que las habilita para suprimir de hecho el gravamen y establecer grandes diferencias de tributación entre ellas y dichas facultades deberían haberse atribuido bajo unos límites dados de manera que se garantizara una base común de tributación a nivel nacional; A su juicio, en los tributos cedidos como el ISD se deben respetar una serie de límites tanto de carácter constitucional (principio de coordinación con la Hacienda del Estado, de solidaridad y de libre circulación) como derivadas de la LOFCA⁸⁷ (principio de solidaridad, principio de lealtad institucional o presión fiscal efectiva, prohibición de discriminación por lugar de situación de bienes y procedencia de rentas, la primacía del derecho comunitario, la ausencia de privilegios económicos y sociales entre CC.AA. y la corresponsabilidad fiscal entre CC.AA.) que en el ISD no se respetan por lo que se hace necesario un sistema de financiación que coordine de forma coherente los regímenes fiscales de las CC.AA., que con una serie de límites a su capacidad normativa, evite una competencia fiscal desorbitada; Reitera el reproche al Estado por no haber establecido con nitidez los criterios adecuados a un impuesto de su titularidad, poniendo en peligro los intereses del Estado y de las CC.AA., al haber establecido una cesión sin límite alguno para establecer reducciones, bonificaciones y deducciones⁸⁸.

⁸⁶ GARCIA DE PABLOS, Jesús Félix; *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, problemas constitucionales y comunitarios*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2012, p. 172 y ss.

⁸⁷ Ley 22/2009, de 18 de Diciembre.

⁸⁸ GARCIA DE PABLOS, Jesús Félix; *El impuesto sobre Sucesiones...* p. 203

Dicho ello, la solución, podría venir de la mano del principio de proporcionalidad que constituye uno de los principios de interpretación más importantes de la jurisprudencia constitucional⁸⁹, y que sirve como herramienta para resolver la colisión que se plantea entre bienes protegidos constitucionalmente, en este caso, entre la protección a la familia (art. 39 CE), menores, ancianos y personas discapacitados y los principios de generalidad y capacidad tributaria (art. 31 CE).

Este principio según GONZALEZ BEILFUSS⁹⁰ se utiliza con carácter negativo, ya que su apreciación supone la prohibición de las medidas que resultan desproporcionadas, siendo sus destinatarios todos los poderes públicos en cualquiera de sus actuaciones, siendo necesario vincular o relacionar la medida impugnada con la finalidad perseguida, radicando su fundamento precisamente en el precepto constitucional objeto de restricción.

El TC exige que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo, que sea necesaria (que no puedan aplicarse otras medidas más moderadas o menos agresivas) y que sea proporcionada en sentido estricto (ponderada, equilibrada derivándose más beneficios para el interés general que perjuicios).

GARCIA DE PABLOS⁹¹ que considera que el impuesto ha sido suprimido para los grupos de parientes I y II a través de las reducciones personales previstas se plantea el citado juicio de proporcionalidad y somete al test de proporcionalidad⁹² los bienes jurídicos enfrentados, a saber, familia o parentesco *versus* generalidad tributaria y concluye que si bien el fin de la medida es legítimo ya que la reducción de parentesco es una medida de protección a la familia ya que permite transmitir el patrimonio a la familia con un menor coste fiscal, por lo que la medida es idónea y necesaria pero entiende que la citada medida no es proporcional, es decir que la medida es excesiva (transmisión gratuita a ciertos parientes sin limitación alguna) y desproporcionada ya que a su juicio no existe una razonable

⁸⁹ El TC ha dictado numerosas sentencias en materia tributaria aplicando el citado principio, tales como la 141/1988 de 12 de julio (ITP y AJD), la 209/1988 de 10 de noviembre (acumulación de rentas conyugales en IRPF), la 76/1990 de 26 de abril (interés de demora tributario), la 143/1994 de 9 de mayo (normativa reguladora del NIF), la 214/1994 de 14 de julio (régimen fiscal de becas públicas y privadas), la 276/2000 de 20 de noviembre (recargo extemporáneo del 50%) y la 233/2005 de 26 de septiembre (inspección tributaria de movimientos de cuentas corrientes).

⁹⁰ GONZALEZ BEILFUSS, Markus, *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Navarra, 2015, p. 126.

⁹¹ GARCIA DE PABLOS, Jesús Félix; *El impuesto sobre Sucesiones...* p. 233 y ss.

⁹² Idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto según el T.C.

relación entre el medio empleado y la finalidad perseguida y lo afirma de este modo ya que a su parecer son mayores los perjuicios causados al principio de generalidad tributaria que se concreta en la supresión de *facto* del gravamen y en el quebrantamiento del sistema impositivo español sucesorio, que los beneficios que reporta.

No resulta difícil hallarse de acuerdo con la conclusión anterior, y más si tenemos en cuenta que los principales beneficiarios de cualquier herencia son generalmente los parientes más próximos, que pueden ver atemperado su coste fiscal en base a su relación de parentesco, pero otra cosa muy distinta es la exoneración del pago del impuesto sin condición o limitación alguna del grupo mayoritario de sujetos pasivos, ya que ello socava literalmente la generalidad del impuesto y lo aboca a su carácter residual.

En este sentido, CARBAJO VASCO⁹³, también coincide en su estudio que la mayoría de los declarantes de la muestra analizada pertenecen al grupo II de parentesco y BARBERAN LAHUERTA⁹⁴ en el estudio que realizó sobre 22.046 declaraciones realizadas en Aragón, 19.698 se produjeron entre los parientes de los grupos I y II siendo un 4% las relativas a personas fuera del ámbito familiar.

Es cierto que el legislador es soberano para establecer y configurar las reducciones, bonificaciones o deducciones relativas al parentesco, edad y minusvalía en protección de los principios constitucionales que dichas circunstancias representan pero el principio constitucional de generalidad tributaria exige que se haga de manera proporcional ya que los otros principios no son absolutos ni ilimitados.

En mi opinión, la relación de parentesco, o protección a la familia, la minoría y tercera edad, y la discapacidad se hallan fuera de toda duda en cuanto a su legitimidad para establecer medidas de protección por el legislador, pero no de forma desmesurada e ilimitada y cuando la medida adoptada exonera en su totalidad del pago del impuesto, de ésta no se puede predicar que tenga proporcionalidad alguna.

⁹³CARBAJO VASCO Domingo; “El ISD: razón, presente y futuro”, en *Revista de Dº. Financiero y Hacienda Pública*, Tomo II, Edersa, 1992, Madrid, p.1085

⁹⁴El estudio detallado de las muestras analizadas se puede consultar en BARBERAN LAHUERTA, Miguel Angel: *La imposición lineal de las sucesiones y donaciones; Análisis recaudatorio y redistributivo*. Departamento de Economía Pública. Universidad de Zaragoza

2. EL PARENTESCO

El parentesco se revela, como veremos, como la columna vertebral del impuesto y por ello con carácter previo al examen de su regulación y configuración legal se hace necesario examinar su fundamento.

2.1 FUNDAMENTO DE LA REDUCCION Y/O BONIFICACION POR PARENTESCO

El grado de parentesco supone un criterio de modulación de la carga tributaria, de tal forma que cuanto mayor es el grado de proximidad de parentesco del beneficiario con el difunto, mayor es la cuantía de la reducción y o bonificación a practicar y en consecuencia menor la carga tributaria a satisfacer y a la inversa, cuanto menor es el grado de proximidad de parentesco del beneficiario con el difunto, menor es la cuantía de la reducción o bonificación y en consecuencia mayor es la carga tributaria a soportar.

Expuesta de la forma que antecede, y llevada a sus últimas consecuencias la reducción y o bonificación por parentesco, supondría que los no parientes o extraños no gozarían de reducción o bonificación alguna y los parientes más próximos al difunto tales como el cónyuge o los hijos tendrían derecho a la máxima reducción ⁹⁵ y o bonificación legal.

Ahora bien, ¿En base a que fundamento un extraño debe soportar una carga tributaria superior a un pariente del difunto, si resulta que ambos perciben o adquieren la misma porción hereditaria del mismo transmitente y bajo identidad de título? ¿No nos hallamos ante un trato discriminatorio por razón de parentesco?⁹⁶

Prima facie pudiera pensarse que el trato fiscal favorable que se dispensa a los parientes del difunto pudiera vulnerar el principio de igualdad ya que puede parecer discriminatorio que

⁹⁵El importe de las reducciones está sujeto a los distintos criterios de política legislativa; En este sentido debemos recordar, que en Cataluña hasta el 31 de Enero de 2014 la reducción por parentesco del cónyuge ascendía a 500.000 euros y a partir del 1 de Febrero fue reducida a la cuantía de 100.000 euros en virtud de la Ley 2 /2014 de 30 de Enero de presupuestos de la Generalitat de Cataluña.

⁹⁶ De forma generalizada se suele atribuir a la herencia la causa fundamental de las desigualdades sociales.

dos personas que perciben idéntica masa hereditaria satisfagan una deuda tributaria distinta por la simple razón de su parentesco con el causante, pero ello no es así, ya que el principio de igualdad no implica identidad y precisamente lo que vulnera el principio de igualdad, es tratar por igual supuestos distintos (SSTC 78/84, 221/88 y 185/88), erigiéndose así el parentesco como un factor de distinción entre los sujetos pasivos de este impuesto.

El principio de igualdad en materia tributaria se halla reconocido en el art 31.1 de la CE y como tal es de obligada observancia por el legislador, pero la igualdad ante la Ley no se traduce en otorgar a todas las personas el mismo trato ante una sucesión, sino en disfrutar del mismo trato ante supuestos iguales y es ahí donde se justifica que los parientes próximos al difunto gozan o disfrutan de un *status* fiscal distinto a los no parientes.

En la STC.200/2001 de 4 de Octubre en su FJ4º se afirma que el art. 14 CE lo que prohíbe es la desigualdad artificiosa o injustificada, o sea que no venga justificada en criterios objetivos y razonables y exige que la consecuencia jurídica de esas diferencias sean proporcionales a los fines perseguidos y ahí precisamente es donde radica el núcleo de la cuestión, es decir, en analizar si el parentesco con el difunto es una circunstancia o un criterio objetivo razonable para dispensar un trato distinto al pariente adquirente de la herencia frente a un extraño o si por el contrario no lo es.

Finalizado dicho juicio de valor, si se alcanza la conclusión que el parentesco es un criterio razonable de discriminación fiscal, se debe proceder a examinar si el trato fiscal que se deriva de dicho criterio o circunstancia es proporcionado⁹⁷ al mismo, es decir a la condición de ser pariente⁹⁸.

Obviamente el trato diferencial debe tener un fundamento racional (STC. 260/88 de 22 de diciembre, FJ 3) y ello obliga al legislador a impedir diferenciaciones carentes de

⁹⁷ A juicio de NAVAU MARTINEZ-VAL, María Pilar; *El impuesto sobre sucesiones ¿un impuesto injusto?*, Dykinson, Madrid, 2009, es imprescindible que el beneficio otorgado al pariente sea proporcional de acuerdo con la jurisprudencia constitucional (STC 76/1990 FJ9, STC152/2003 FJ5 y STC 193/2004 FJ3), p. 114

⁹⁸ En muchas CCAA, tal y como se ha visto la condición de pariente próximo ha supuesto en la práctica la exención total del impuesto, lo que a juicio de NAVAU MARTINEZ-VAL, María Pilar, trae consigo una vulneración de los principios de generalidad e igualdad pues a su juicio se crea un privilegio a favor de los herederos más ricos, y resulta desmedida la exención total, ya que el impuesto debe redistribuir la riqueza heredada que no deja de distorsionar el funcionamiento del mercado al desigualar el punto de partida de los individuos, p. 113 y 451.

fundamento razonable (STC.150/91) de ahí que el diferente trato no debe ser contradictorio con otros principios constitucionales⁹⁹.

Por otra parte y desde un punto de vista territorial también debemos tener en cuenta que el principio de igualdad no implica que cada CC.AA. deba dispensar idéntico trato al mismo supuesto¹⁰⁰, aunque de ello se deriven desigualdades en función del territorio ya que la CE no exige un trato uniforme en todo el territorio del Estado puesto que ello sería frontalmente incompatible con la autonomía (STC 150/90 de 4 de octubre, FJ 7), y aunque ello es así, debería garantizarse por parte del Estado una estructura común de la reducción basada en una horquilla cuántica, para evitar lo que sucede en la actualidad como es el caso de lo que ocurría en Cataluña, en donde al cónyuge se le aplicaba una reducción por parentesco de 500.000 euros hasta el pasado 31/01/2014¹⁰¹, mientras que en Galicia, se aplicaba una reducción por parentesco es de 18.000 euros.

Por otro lado, la reducción por parentesco discrimina los distintos modos de transmisión, ya que cuando transmitimos *inter vivos* de forma onerosa un bien a un pariente, el adquirente no goza de ninguna reducción por parentesco. Es decir si, se transmite un inmueble por venta entre un ascendiente y un descendiente por ser simplemente parientes, y sin mayores consideraciones no tiene derecho el adquirente a ninguna reducción de ITP, pero si el mismo inmueble se transmite por herencia quedaría exento del pago del ISD, si su valor es inferior a 100.000 €, habida cuenta que esta cantidad es la que corresponde por razón de parentesco en la actualidad al descendiente y si se transmitiese por donación satisfaría tan sólo un 5%, todo ello de acuerdo con el art. 122 y el art. 57 de la Ley 19/2010 de 7 de Junio de regulación del ISD en Cataluña; Luego, concluiremos que la reducción por parentesco discrimina también el modo de transmisión, de tal forma que mientras en la transmisión onerosa carece de relevancia alguna, en la transmisión gratuita ya sea *inter vivos* o *mortis causa* goza de una considerable relevancia¹⁰², aunque ambos tributos no son comparables en

⁹⁹ En este caso, a priori, debemos tener en cuenta que como la CE en su artículo 39 reconoce el principio de protección a la familia tanto desde el punto de vista social como económico y jurídico, la reducción por parentesco parece hallarse amparada en el mismo.

¹⁰⁰ El principio constitucional de igualdad no impone que todas las CC.AA. ostenten las mismas competencias y menos aún que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. (STC 37/1987, de 26 de marzo)

¹⁰¹ En la actualidad es de 100.000 € pero aun así goza del 99% en cuota.

¹⁰² En efecto, ya que el parentesco, determina además de aplicación de la citada reducción el acceso a otras reducciones.

términos de fundamentos constitucionales ya que el ITP no es un impuesto personal ni subjetivo.

Todo ello nos lleva a cuestionar cuál es el fundamento de la reducción por parentesco en la transmisión sucesoria. De la citada reducción se han hallado vestigios en la antigua Roma, tal y como ha señalado APARICIO PÉREZ¹⁰³, las referencias más antiguas del impuesto se encuentran en la época de Octavio Augusto en el impuesto *Vicésima Hereditatium*, el cual gravaba en un cinco por cien la transmisión de bienes como consecuencia del fallecimiento, hallándose obligados al pago del mismo sus beneficiarios excepto los parientes más cercanos y los pobres, tratando de explicar su existencia en la idea de que los bienes del difunto en realidad son bienes que pertenecían a la familia o parientes próximos que convivían con el *pater familias* ostentando una expectativa sobre estos bienes¹⁰⁴. La referida concepción, muy racional por otra parte, se basaba en la posesión, es decir, en el uso y disfrute de los bienes de todo tipo que componían el patrimonio familiar, de tal forma que resulta sorprendente que por seguir disponiendo de aquello que hasta la fecha se había dispuesto de forma natural, como si se tratasen de bienes propios, ahora, tras el fallecimiento del padre de familia, se tuviera que tributar para seguir usando o disfrutando de los mismos.

Así, al uso y disfrute del patrimonio familiar como bienes propios, se aúna la idea de que, los parientes de sangre, son propietarios cuanto menos de una parte de los mismos, ya que la institución de la legítima que surge en el Derecho romano, como limitación a la libertad de testar, supone que el *pater familias* no podría disponer libremente de todos sus bienes por testamento¹⁰⁵, e incluso en ausencia de testamento¹⁰⁶, la ley supliría la voluntad del

¹⁰³ APARICIO PEREZ, Antonio, *Gravámenes sucesorios*, Editorial Dykinson, Madrid, 2014, p. 18 y ss.

¹⁰⁴ Las personas que se encontraban bajo la potestad de un mismo *pater familias*, es decir aquellos que estaban llamados a suceder al mismo, se consideraban condóminos del patrimonio familiar *consortium domesticum* y soportar un impuesto que recaía sobre la transmisión de bienes que nunca se consideraron ajenos, no era tolerado; así lo expresa NAVAU MARTINEZ-VAL, Pilar, *El impuesto sobre sucesiones...* p. 64-65.

¹⁰⁵ Y en este sentido conviene recordar que la institución de legítima pervive en la actualidad y nuestro CC la define en su artículo 806 como aquella porción de bienes de que el testador no puede disponer por haberla reservado la Ley a determinados herederos, llamados por esto herederos forzosos y añade el artículo 807, que son herederos forzosos los hijos y descendientes respecto de sus padres y ascendientes, en segundo lugar a falta de los anteriores, los padres y ascendientes respecto de sus hijos y descendientes y en tercer lugar el viudo o viuda en la forma y medida que establece este Código; En Cataluña resultaría de aplicación los artículos 451 -1 y ss. del Libro IV del Código Civil de Cataluña aprobado por Ley 10/2008, de 10 de julio que disponen que la legítima confiere por ministerio de la Ley a determinadas personas el derecho a obtener en la sucesión del causante un valor patrimonial que este podrá atribuirles a título de institución hereditaria, legado, atribución particular, donación o de cualquier otra forma, y que son legitimarios todos los hijos del causante

difunto nombrando como herederos del mismo a sus parientes consanguíneos, tales como los hijos, los ascendientes, los hermanos y el cónyuge.

Pero aún hay que adicionar un tercer elemento que es concretamente la ausencia de libertad total para disponer de los bienes en vida. Me estoy refiriendo al deber de alimentos que tiene en la actualidad el cabeza de familia respecto a ésta; En Cataluña como precedente de la regulación actual tenemos la Ley 10/1996, de 29 de julio de Alimentos entre Parientes que regulaba la obligación de prestarse alimentos entre los cónyuges, descendientes, ascendientes y hermanos (art. 5) y la Ley 12/1996, de 29 de julio de la Potestad del Padre y de la Madre que en su capítulo III establece que los hijos que conviven en el domicilio familiar deben contribuir en la medida de sus posibilidades al sostenimiento de los gastos con los ingresos que obtengan de su actividad, con el rendimiento de sus bienes y con su trabajo y recíprocamente el padre y la madre deben cuidar de los hijos y con relación a ellos poseen los deberes de convivencia y alimentos, entre otros; En la actualidad estas obligaciones se hallan reguladas en el CCCat en los artículos 237 y ss.; En el CC la obligación de alimentos se halla regulada en los artículos 142 y ss. y los beneficiarios de la misma son el cónyuge, descendientes, ascendientes y hermanos.

La obligación de prestar alimentos, al igual que ocurre en la sucesión intestada tan solo se proyecta a los parientes consanguíneos, obligación que fluctúa en función de la fortuna o patrimonio del obligado a darlos (artículo 152 CC) y que halla su obligación recíproca en los descendientes al verse obligados estos a contribuir equitativamente y según sus posibilidades, al levantamiento de las cargas de la familia mientras convivan con ella (artículo 155.2º CC); El incumplimiento de la citada obligación tiene su reflejo en el artículo 756 del CC en el que se prevé que son causas de indignidad para suceder tanto el abandono de los hijos como el de una persona discapacitada, mereciendo dicha conducta la inhabilitación para suceder a la otra y afecta tanto a la sucesión testada como a la intestada.; El hecho de no prestar alimentos debiendo hacerlo legalmente a un menor o persona discapacitada puede considerarse equiparable a un abandono o desatención respecto de

por partes iguales y en su defecto, los progenitores por mitad y finalmente aunque no es legitimario el cónyuge viudo, éste tiene otros derechos sucesorios. En Navarra y en algún territorio de Álava, se puede disponer libremente de la herencia y privar de ella a los descendientes, escapando así de la injusticia legitimaria.

¹⁰⁶ Conviene recordar que en la sucesión intestada los únicos parientes llamados a heredar son los consanguíneos.

alguien que, tiene un estrecho vínculo de parentesco con el indigno o tiene especiales dificultades para subvenir a sus necesidades vitales.

En Cataluña, el artículo 451.17 CCCat regula como causa de desheredación, es decir como causa para privar a los legitimarios de la legítima, la denegación de alimentos al testador o a su cónyuge o a su pareja de hecho o a los ascendientes o descendientes del testador; También, como novedad se ha incorporado como causa de desheredación la ausencia manifiesta y continuada de relación familiar entre el causante y el legitimario, si es por causa exclusivamente imputable al legitimario, ya que no deja de ser una infracción de la *affectio* o deber de solidaridad entre los parientes más próximos.

Por otra parte, respecto a los ascendientes debemos mentar la Ley 42/2003 de 21 de Noviembre de modificación del CC que regula las relaciones familiares entre los nietos y los abuelos, dado que éstas no se circunscriben únicamente a las relaciones paterno-filiales y atribuye a los abuelos una función relevante en caso de dejación de los padres de las obligaciones derivadas de la patria potestad.

Dicho lo anterior, convendremos que en esa prohibición de disponer de la totalidad del caudal *mortis causa* (legítima) e *inter vivos* (obligación recíproca de alimentos) junto con la previsión legal de los beneficiarios ante la ausencia de testamento (sucesión intestada) convergen el cónyuge y los parientes consanguíneos que en asociación con la posesión y disfrute de bienes en el seno de la relación familiar, hace imperceptible que la defunción de uno de sus miembros se considere como una auténtica transmisión, por lo que existe una repulsa natural al impuesto, y sobre todo, ello se manifiesta de una manera más ostensible en las herencias a favor del cónyuge¹⁰⁷, que no acepta ni comprende un impuesto que grava seguir disfrutando de los mismos bienes logrados por ambos en el matrimonio, y es ahí donde se halla el fundamento de la reducción de parentesco.

De ahí que, los que conviven con el difunto, lo perciben de manera aún más injusta, ya que en muchas ocasiones si bien es cierto que ello conlleva jurídicamente una transmisión de bienes, en otras también trae como consecuencia añadida, la pérdida de ingresos de la familia. En sentido contrario, aquellos familiares más lejanos y en definitiva aquellos que

¹⁰⁷ La sociedad legal de gananciales tiene similitud con el *consortium domesticum*.

no conviven en el hogar familiar, ya no son partícipes del esfuerzo y del patrimonio familiar, por lo que a medida que se aleja el parentesco, se minorra la reducción.

Por otra parte, uno de los objetivos más comunes por parte del hombre es acumular patrimonio para poder dejar a su familia los recursos suficientes para hacer frente a situaciones económicas venideras y como quiera que este patrimonio logrado ya ha tributado por su obtención (IRPF o IS) y además ha tributado, en ciertas condiciones y CC.AA., por su mera detentación una vez obtenido (IP), resultaría antinatural que por la transmisión forzosa¹⁰⁸ del mismo, se tenga que volver a tributar. En realidad muchas veces el patrimonio heredado no deja de ser un patrimonio destinado a un fin, es decir, un patrimonio acumulado con el único objeto de ser dedicado a subvenir las necesidades vitales futuras de los parientes consanguíneos.

La cuestión que subyace a continuación es si considerado el parentesco como circunstancia relevante en la imposición sucesoria, dadas las anteriores consideraciones históricas y civiles, ésta es circunstancia suficiente para exonerar del impuesto al pariente, o bien por el contrario es una circunstancia que puede modular y atenuar – pero no exonerar – el pago del impuesto y ello es una decisión de política legislativa, es decir, corresponde al legislador decidir el grado de amparo tributario que se concede a dicha circunstancia personal, aunque su libertad no es absoluta ya que nuestro legislador debe respetar el principio de proporcionalidad.

Por otra parte, también corresponde al legislador determinar a qué parientes les otorga protección o amparo tributario y en qué grado¹⁰⁹ y parece natural que cuánto menos debería aplicarse al cónyuge y a los parientes consanguíneos.

Respecto al cónyuge, el libro cuarto del CCCat aprobado por la Ley 10/2008, aportó como novedades más significativas la equiparación del cónyuge viudo a la pareja o unión estable desde el punto de vista sucesorio, partiendo de la base de que no se distingue entre la pareja homo o heterosexual ya que el legislador ha estimado que el fundamento jurídico es una

¹⁰⁸ Forzosa, en tanto no querida o no deseada y a la vez inesperada, fortuita y trágica.

¹⁰⁹ El distinto grado de protección que se otorgue a los distintos parientes, debe ser proporcionado, al objeto de evitar resultados desmedidos que podrían no hallarse amparados constitucionalmente por el principio de protección a la familia.

comunidad de vida estable y lazos de afecto entre los que conviven como pareja, al margen del carácter institucional formal de la unión, de tal forma que no procede la delación de la herencia a favor del cónyuge o de la pareja si existía separación de hecho o judicial y tampoco en caso de que se hallare pendiente una demanda de separación divorcio o nulidad matrimonial (art.442-6.1 CCCat).

Afirma GETE-ALONSO CALERA¹¹⁰ que la Ley para la atribución del derecho a la sucesión intestada además de la relación jurídica reconocida (matrimonio/unión estable) acude a la convivencia efectiva y a la *affectio*, y ello a su juicio justifica que no se distinga entre las parejas matrimoniales o no matrimoniales a estos efectos.

La convivencia de modo marital (*more uxorio*) también fue equiparada a la convivencia matrimonial por el TC en el FJ 5 de la Sentencia 222/92 de 1 de diciembre, aunque desde el punto de vista exclusivamente arrendaticio, a propósito del análisis del art 58.1 de la LAU que regulaba la subrogación *mortis-causa* del contrato de arrendamiento, y precisamente se basó en el art. 39.1 de la CE que afirma que los poderes públicos aseguran la protección social económica y jurídica de la familia y de este artículo infirió que del citado precepto no cabe inferir una diferenciación necesaria entre familia matrimonial y no matrimonial.

La Ley 13/2005 de 1 de julio por la que se modifica el CC en materia del derecho a contraer matrimonio introduce la igualdad de trato de personas de distinta opción sexual en razón al matrimonio al establecer que tendrán los mismos requisitos y efectos cuando ambos contrayentes sean del mismo o de diferente sexo tanto los referidos a derechos y prestaciones de la Seguridad Social como a la posibilidad de ser parte en los procedimientos de adopción.

Expuesto lo anterior, la reducción por parentesco debería resultar aplicable tanto al matrimonio heterosexual como al homosexual y a las uniones de hecho¹¹¹.

¹¹⁰GETE-ALONSO CALERA, M^a del Carmen; *La sucesión intestada incorporada al código civil de Catalunya*, (Materiales de las quinceavas jornadas del Derecho catalán en Tossa de Mar), Área de Derecho civil de la Universidad de Girona, Documenta Universitaria, Girona, 2009, p. 218.

¹¹¹ En este sentido conviene recordar que a pesar de que no existe una norma estatal que recoja y regule las uniones de hecho o parejas de hecho, en la mayoría de las CC.AA. han dictado leyes configurando dicha unión, así como sus derechos y obligaciones. Desde el punto de vista fiscal, los miembros de la pareja de hecho en Cataluña están asimilados a los cónyuges a los efectos del ISD de acuerdo con el artículo 59 de la

Algún autor, LORENZO-REGO¹¹², afirma que el parentesco sin comunidad de vida no es familia como tampoco lo es comunidad de vida sin parentesco, abogando por un concepto jurídico unitario de familia en Derecho.

Pero también se han asimilado a la condición de pariente ciertas situaciones de convivencia que se asemejan a las relaciones inter-parentales.

En efecto, en Cataluña el artículo 240.1 del CCCat, regula las denominadas relaciones convivenciales de ayuda mutua, en las cuales dos o más personas comparten su vivienda habitual con voluntad de permanencia, de ayuda mutua, de gastos y de trabajo doméstico y fiscalmente las transmisiones entre sus miembros se asimilan al resto de descendientes del Grupo II, a los efectos de la aplicación de las reducciones por parentesco que asciende a 50.000 euros, de la reducción por adquisición de vivienda habitual y de la reducción por personas de 75 años o más, de acuerdo con lo establecido en el artículo 36 de la Ley 19/1010 de 7 de junio de regulación del ISD.

También en Cataluña, la Ley 22/2000, de 29 de diciembre, de acogida de personas mayores, regula determinadas situaciones de convivencia de ayuda mutua entre personas que sin constituir familia comparten una misma vivienda, unidas por vínculos de amistad, compañerismo o incluso por vínculos de parentesco lejano en la línea colateral, con la voluntad de ayuda al más débil y de permanencia; El pacto de acogida consiste en la vinculación de una persona o una pareja casada o una pareja de hecho o una familia monoparental, a una persona o a una pareja casada o de hecho, por razón de edad o de discapacidad, debiendo ser más jóvenes si la acogida es por razón de edad y a cambio de una contraprestación que puede ser en bienes muebles, bienes inmuebles o en dinero, no incluyendo la administración legal de sus bienes ni la representación legal de las personas acogidas y supone acoger a una persona o dos unidas por razón matrimonial o de pareja de hecho o por relación de parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad; Acogedoras y acogidas conviven en una misma vivienda ya sea de los unos o de los otros, con el objeto

Ley 19/2010 de 7 de junio, reguladora del ISD, remitiéndose a la consideración de pareja de hecho a lo previsto en la legislación civil catalana, hallándose regulada en el CCCat en los artículos 234-1 y ss.

¹¹² LORENZO-REGO, Irene: *El concepto de familia en derecho español: un estudio interdisciplinar*, Bosch Editor, Madrid, 2014, p. 273-274.

de que los acogedores cuiden de los segundos, les den alimentos, les presten asistencia, procuren su bienestar y les atiendan en situaciones de enfermedad, compartiendo los gastos de hogar y el trabajo doméstico.

Las personas acogidas no pueden ser menores de 65 años salvo que se trate de personas con discapacidad física o psíquica. El pacto de acogida nunca debe ser inferior a tres años, debe constituirse en escritura pública e inscribirse en el registro de acogida de personas mayores del Departamento de justicia de la Generalitat de Catalunya.

En materia hereditaria y sobre este particular interesa resaltar que en caso de sucesión intestada las personas acogedoras tienen el derecho a exigir una cuarta parte del valor de la herencia siempre y cuando la convivencia haya tenido una duración de 4 años y para el supuesto que no existieran descendientes, cónyuge, ascendientes ni colaterales hasta el segundo grado, o si los hijos de éstos han premuerto, a las personas acogedoras les corresponde toda la herencia.

Respecto a la sucesión testada si la convivencia ha sido de un periodo mínimo de 4 años, las personas acogedoras tienen el mismo derecho que en la intestada, es decir a recibir una cuarta parte de la herencia. De lo anterior se deriva que en la sucesión intestada en Cataluña las personas acogedoras heredan si no hay colaterales de segundo grado, ni hijos de éstos, antes que los demás colaterales hasta el cuarto grado.

Obsérvese que a este tipo de relaciones convivenciales se les confiere no tan sólo un trato fiscal equivalente al del pariente sino también un trato civil similar en materia hereditaria.

De ahí que, junto al parentesco, el factor de la convivencia se está erigiendo como una circunstancia fundamental para asimilar a relaciones de parentesco otro tipo de situaciones convivenciales y al mismo tiempo la convivencia junto con el parentesco permite alcanzar otras reducciones, como por ejemplo ocurre con los colaterales de segundo grado, que cuando conviven con el difunto los dos últimos años, gozan de mejor condición fiscal que los no convivientes, al poder disfrutar en la adquisición de la vivienda habitual en Cataluña de un 95% de reducción.

Sin embargo, no deja de ser sorprendente, que a ciertas uniones convivenciales se las asimile a relaciones parentales por razón de la convivencia y a estas relaciones parentales sin convivencia, se les aplique también la reducción de parentesco, cual es el caso del cónyuge casado pero separado tal y como se expondrá en el epígrafe siguiente, y cuya única explicación radica en que prima el vínculo jurídico sobre el factor convivencial.

Pero, frente a la regulación actual que acoge el parentesco como criterio de distingo en el impuesto y en base a los fundamentos descritos, debemos plantearnos sí en la actualidad aún resulta procedente mantener esta reducción como tal y más teniendo en cuenta que las reducciones¹¹³ que se aplican como consecuencia de la pertenencia a un determinado grupo de parentesco van a dar lugar a una deuda tributaria notablemente diferenciada.

Desde un punto de vista psicológico –que no jurídico- cabe plantearse ¿El dolor por la pérdida de un pariente querido puede atenuarse con un impuesto más liviano? El fundamento es irracional y más aún cuando el dolor no es proporcional a la proximidad parental ya que en ocasiones existe una mayor proximidad con un pariente más lejano o incluso con una persona sin parentesco como puede ser una persona con fuertes lazos de amistad. Es cierto que se trata de una circunstancia objetiva, pero en otros tributos la percepción o adquisición de bienes de parientes es ajena a la tributación, así por ejemplo en el IRPF, la obtención de rendimientos de trabajo de un descendiente por un pagador ascendiente carece de relevancia fiscal. Tampoco parece que sea justificable, en nuestros días, que el impuesto pueda basarse en criterios tales como la intensidad de *la resistencia* al impuesto en función del grado del parentesco; por ello FERNANDEZ CAINZOS¹¹⁴ siguiendo a TAIT¹¹⁵ afirma que su mantenimiento supone una grave vulneración de principios impositivos generalmente aceptados¹¹⁶ ya que entiende que carece de base científica y que tenía razón NEUMARK al plantear que tan solo procedería una discriminación por razón de la situación económica del cónyuge y descendientes.

¹¹³ No tan sólo por la aplicación de la reducción por parentesco, sino al mismo tiempo porque el parentesco determina el acceso a otras reducciones cuyo ámbito subjetivo se halla reservado para determinados grados de parentesco.

¹¹⁴ Se postula en favor de su supresión en *El grado de parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones: Un criterio discriminatorio*, Revista Hacienda Pública Española N 48, 1977, p. 147 y ss.

¹¹⁵ *A comment on rates of taxation varied according to consanguinity*, Revista Finanzarchiv, Neue Folge, Tomo 25, 1966.

¹¹⁶ En alusión a los principios de la imposición enumerados por NEUMARK, Fritz.

TAIT¹¹⁷ cuestiona abiertamente la consanguinidad como criterio diferenciador en el pago de los derechos sucesorios y por ello pone en duda los argumentos que se han esgrimido como fundamento del mismo y de este modo nos dice que:

1. La esperanza o expectativa de heredar por ser pariente no puede ser un fundamento para gravar menos las herencias esperadas y más las herencias no esperadas y más aún cuando se tienen diversos parientes y ya depende de la suerte o aleatoriedad que hereden unos y otros no.

2. Los parientes próximos al futuro difunto no ordenan su modo de vida en razón a las expectativas a heredar y si así lo hicieran también es lógico suponer que lo harían en base a la herencia neta, es decir, que hasta en las expectativas se tienen en cuenta los impuestos o tasas a pagar, por heredar.

3. La Ley tributaria no tiene porqué respetar la Ley civil, refiriéndose a que el hecho de que no exista la libertad absoluta para testar, habida cuenta de las limitaciones legales en cuanto a los consanguíneos, no significa que el Derecho civil sea lo primero y el Derecho fiscal lo segundo y éste además tenga que adaptarse al primero.

4. El impuesto no desalienta el trabajo y el ahorro. Parece poco probable con carácter general que el hecho de que haya tasas o impuestos más bajos en las herencias entre parientes suponga que ello aliente el ahorro y el trabajo.

5. El fallecimiento del jefe de la familia puede traer consecuencias en los ingresos de los otros miembros de la familia y por ello la viuda y los hijos pueden tener un tratamiento especial, formulando aquí una salvedad respecto a los mismos; Respecto a los hijos a cargo, considera que merecen protección aquellos que poseen escasa edad, los que están en la escuela o en la universidad y también a los enfermos y a los que poseen malformaciones. Respecto a la viuda considera que no es lo mismo una viuda joven que una viuda mayor y

¹¹⁷ *A comment on rates of taxation varied according to consanguinity*, Revista Finanzarchiv, Neue Folge, Tomo 25, 1966, p. 263 a 267.

que también se debe tener en cuenta la edad del matrimonio¹¹⁸ y en particular se pregunta sobre si la viuda se casa de nuevo o no; Por todo ello, argumenta que las reducciones a estos parientes no se pueden basar en cuestiones sentimentales sino más bien en sus circunstancias personales, en su capacidad de pago, por lo que a su juicio merecen protección sólo aquellos que quedaron indigentes como consecuencia de la muerte del sostén de familia, lo cual obviamente supone la ardua tarea de entrar a conocer la capacidad de pago y los vínculos de dependencia económica con el difunto.

Respecto a la idea de que la familia debe recibir un trato fiscal favorable habida cuenta que en muchas ocasiones los familiares han coadyuvado en la formación del patrimonio familiar, también discrepa en base a que en no pocas ocasiones los que han contribuido a la formación del patrimonio familiar son personas ajenas a la familia.

A su juicio, basar las reducciones en las tasas o impuestos sucesorios en la consanguinidad es indeseable porque fomenta la retención de la propiedad en pocas manos.

FERNANDEZ CAINZOS¹¹⁹ aludiendo a las teorías de NEUMARK y al principio de igualdad por éste formulado en base a que a todos los sujetos les debe alcanzar el hecho imponible y en base al principio de igualdad que se acostumbra a definir como dispensar el mismo trato a aquellos que están en igual situación, lo que le conlleva a defender la impersonalidad tributaria,¹²⁰ recomienda como coordinada impositiva sucesoria el principio de la capacidad de pago del heredero dejando a salvo al cónyuge e hijos por su situación económica e integrando en el impuesto sobre la renta tanto el gravamen sucesorio como el de donaciones.

En cualquier caso, sí se acepta el parentesco como criterio de discriminación impositiva sucesoria, a continuación procede plantearse en qué medida, condiciones y proporción se aplica u articula el citado criterio, que *a priori* no puede amparar las tamañas diferencias tributarias entre los distintos grados de parentesco. Así, por ejemplo, en Cataluña según la

¹¹⁸FERNANDEZ CAINZOS Juan J; señala en *El grado de parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones: Un criterio discriminatorio*, Revista Hacienda Pública Española N 48, 1977, que en la legislación japonesa la reducción del cónyuge depende de la duración del matrimonio, p.157.

¹¹⁹ En el artículo anteriormente citado.

¹²⁰ Todo ello, sin perjuicio de reconocer que en Reino Unido, Francia ,Italia, Alemania, Dinamarca, Bélgica, Holanda ,EEUU, Polonia, Yugoslavia y Suiza reconocen el grado de parentesco como circunstancia atenuante en la tributación hereditaria.

legislación actual al cónyuge una vez aplicada la reducción de 100.000€ se le aplica una reducción adicional de 99% lo que implica en la práctica junto con otras reducciones como puede ser la de vivienda habitual que reste exonerado de tributación y sin embargo el hermano del difunto tenga derecho tan sólo a 8.000 € de deducción. ¿se halla justificada la citada des/proporcionalidad? A juicio de VARONA ALABERN¹²¹ no , ya que el principio de protección a la familia puede justificar una cierta atenuación de la carga tributaria pero no hasta el punto de obviar completamente la adquisición gravada con el impuesto, por lo que a su entender se viola el principio de igualdad por parte de un buen número de legislaciones fiscales autonómicas, ya que considera que la práctica supresión del impuesto en los familiares más próximos supone una injusta exoneración ya que el parentesco puede avalar la reducción pero en modo alguno la supresión.

Consecuencia directa de lo anterior es que como en la gran mayoría de los casos los beneficiarios de las herencias son los parientes más próximos, el tributo se halla prácticamente abolido, ya que porcentualmente son menos los casos en que resultan ser beneficiarios los parientes lejanos o los extraños. Otra de las consecuencias de la cuasi abolición del impuesto para los parientes tan cercanos, es la repercusión que provoca en el IRPF en el supuesto de transmisión de un inmueble heredado; En efecto, aquellos contribuyentes que han resultado ser beneficiarios de una herencia de un pariente próximo pueden aprovechar la cuasi exención del ISD para aumentar el valor del bien heredado, de tal forma que en caso de una proyectada transmisión del mismo, el valor de adquisición y el valor de transmisión coincidan o incluso el primero de ellos supere al segundo lo que implica la eliminación de la ganancia patrimonial onerosa obtenida o incluso provoca una pérdida patrimonial y todo ello como consecuencia directa de no hallarse sujeta al IRPF la denominada *plusvalía del muerto*.

Para PUVIANI¹²² la transmisión a título gratuito constituye un enriquecimiento sin contrapartida, sin contraprestación, sin gasto, sin costo, sin esfuerzo, a excepción del costo del dolor y de ahí que afirme que el fundamento de la reducción por parentesco se basa en que sí el causante que muere es un extraño, es decir se halla desligado de todo vínculo de

¹²¹ Varona Alabern, J.E., *Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones*, Revista Quincena fiscal Aranzadi 15-16, Septiembre 2014, p.35.

¹²² PUVIANI Amilcare; *Teoría de la ilusión financiera*. (1902). Traducción, Estudio preliminar y notas de Álvaro Rodríguez Bereijo, IEF, Madrid, 1972. p. 111 a 119 y 157 a 170.

parentesco con el beneficiario de la herencia, la pena o dolor del receptor de los bienes es mínima o nula; Es decir, el dolor, o sea el coste que acompaña a la obtención de los bienes hereditarios varía con arreglo a esta circunstancia de tal forma que a mayor dolor por mayor proximidad de parentesco se corresponde un menor sacrificio fiscal y a menor proximidad de parentesco o menor dolor se le corresponde un mayor sacrificio fiscal, ilustrando su teoría en el ISD alemán, el cual cifra el impuesto en el 1% de los bienes transmitidos por causa de muerte de los padres a los hijos. También vincula la mayor proximidad de parentesco con una mayor participación del heredero en la producción de aquellas riquezas, y por tanto en una mayor expectativa respecto a las mismas, justificando el carácter extraordinario del impuesto en base al enriquecimiento momentáneo y excepcional que resulta de la utilidad inicial que acompaña al tiempo en que se adquieren los bienes hereditarios. Según explicita el referido autor los bienes heredados por los parientes consanguíneos son considerados ya con anterioridad, como cosa propia como una copropiedad por saberse heredero necesario, no existe por tanto la satisfacción derivada de un enriquecimiento repentino y por ello y bajo esta teoría la implantación del impuesto se facilitó mucho cuando los parientes más próximos al difunto satisfacían una cantidad muy inferior a los grados más lejanos de parentesco y de allí que a su juicio haya una aversión menor al impuesto ya que estos parientes lo perciben como un impuesto moderado. Prosigue diciendo que en el impuesto sobre sucesiones el contribuyente está sujeto a dos clases de ilusión: Una procede del placer de adquirir riquezas sin coste alguno y otra del dolor derivado de la pérdida de un pariente próximo y en ocasiones de la pérdida del sostén familiar. A su juicio, en el caso de los parientes lejanos el placer por la herencia conseguida supera el dolor causado por el evento luctuoso y por ello se acomodan mejor al pago de un impuesto más elevado, ya que aquí el placer derivado de la obtención de bienes no es enturbiado por penas, mientras que en los grados más próximos de parentesco, el súbito dolor o repentino dolor, es superior al súbito placer o enriquecimiento y allí está el espíritu compasivo del legislador ante el afligido contribuyente aplicando un impuesto de manera benévola y con menor rigor ante la saturación dolorosa de la defunción acontecida, frenando ante tal contingencia su rapacidad estableciendo unos títulos impositivos más bajos y a menudo inferiores para las transmisiones a título oneroso.

TAIT¹²³ afirma que aunque originalmente estas tasas de herencia fueron inferiores en base a la expectativa natural de los parientes próximos gravando a los extraños en mayor medida ya que en definitiva para éstos se trataba de un golpe de suerte, la consanguinidad supone la consolidación de la riqueza en pocas manos y desde el punto de vista impositivo supone un lujo para los ingresos públicos ya que el 65% de las herencias en el siglo XIX en Gran Bretaña fueron a parar a las viudas e hijos, un 25% a hermanos y sólo un 10% a extraños.

FUENTES QUINTANA,¹²⁴ a propósito de realizar un balance de las principales elecciones fiscales que economistas y hacendistas han ofrecido para orientar la configuración del sistema tributario en la década de los ochenta, y en particular por lo que a la transmisión ocasional del patrimonio se refiere, bien sea *mortis causa* o *inter vivos*, afirma que la consideración de los lazos de parentesco o consanguinidad existente como criterio para graduar la carga del tributo ha sido objeto de muchas críticas por los hacendistas, ya que éstos consideran que no existe justificación o fundamento para conferir un trato de favor a este tipo de personas ya que el objeto del impuesto es la redistribución de la renta y de la riqueza y por tanto citando a TAIT, se debe evitar la fosilización de las clases sociales por el impuesto, de tal manera que no hay quien pueda entrar en el club de los ricos justamente porque los impuestos progresivos sobre la renta lo impiden y la minoría que disfruta de rentas más elevadas es siempre la misma porque transmite su diferente poder a través de blandos tributos sobre las transmisiones hereditarias y el resultado que nos encontramos es una distribución desigual; No obstante lo anterior, afirma que el carácter inesperado de la herencia, la supuesta capacidad de pago inferior cuando la relación de parentesco es mayor, la proximidad de la legislación civil y la fiscal, así como la situación personal de la viuda e hijos, en este tipo de transmisiones han hecho que se considere a la familia como algo especial y que se atienda a este tipo de interdependencias más o menos intensas entre el difunto y el heredero para graduar el gravamen, y no hacerlo así, a su juicio, puede ir en contra de costumbres profundamente enraizadas, aunque reconoce que esta situación debe variar y se debe proceder a gravar la transmisión con independencia del grado de parentesco existente.

¹²³ TAIT, Alan A.; *Impôts sur la fortune et inclus droits de succession, Institut International de Finances Publiques, Congrès de Zurich*, Septiembre 1960, XVI sesión, p 161-162.

¹²⁴FUENTES QUINTANA, Enrique; *Opciones fiscales de los años ochenta*, Revista Papeles de Economía Española N° 27,1986, p 245 y ss.

Sigue afirmando, que las opciones reformadoras de la imposición patrimonial que se hallan disponibles son: El impuesto sobre el patrimonio neto y el gravamen de transmisiones patrimoniales, realizando reformas sobre uno o ambos tributos y al mismo tiempo también es posible acogerse a otras dos opciones más innovadoras, cual es, el impuesto sobre adquisiciones, o la inclusión de las donaciones, herencias y legados en el impuesto sobre la renta. Una opción de reforma sería transformar el impuesto en un impuesto sobre adquisiciones, que gravaría al destinatario de la transmisión y con total independencia de la procedencia de los bienes, ya que la herencia constituye la institución que preserva la desigualdad y este impuesto de adquisiciones gravaría directamente y en mayor medida la riqueza acumulada por cada persona. Una cuarta opción sería eliminar la imposición patrimonial gravando en el impuesto sobre la renta personal, la totalidad de las adquisiciones patrimoniales.

Según GONZALEZ GARCIA¹²⁵ la familia se halla protegida jurídicamente al amparo de lo previsto en el artículo 39 de la CE, ya que la familia por su trascendencia social es una institución digna de protección, y se halla protegida en la práctica totalidad de las constituciones occidentales y nuestro TC ha destacado la obligación de proteger la misma en el ámbito tributario a propósito de la sentencia de 20/02/1989¹²⁶; Sin embargo a su juicio

¹²⁵ GONZALEZ GARCIA, Eusebio; *La Familia ante el Fisco*, Ediciones Rialp, Madrid, 1993, p. 10, 14, 20, 23 y 27.

¹²⁶ En la referida sentencia se reconoció al recurrente, el derecho a no ser discriminado fiscalmente por el hecho de haber contraído matrimonio y a hacer por separado su declaración del IRPF, al entender que la normativa del impuesto, imponía a los integrantes de la unidad familiar, un tipo impositivo más gravoso por mor de la progresividad, y en la medida que carece de una razón que lo justifique, infringe el art. 14 de la CE y en cuanto supone al mismo tiempo una penalización fiscal de la familia, inobserva la prescripción que se contiene en el art. 39.1 CE, y en su consecuencia declaró la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los artículos enjuiciados. El Abogado del Estado defendió la constitucionalidad de la norma en base a que el art. 31.1 de la CE obliga a que el sistema tributario sea justo en general y la sensación de injusticia o discriminación se debe predicar de todo el sistema y no de un artículo de un impuesto en singular y de este modo pone como ejemplo el diferente régimen de los cónyuges y de quienes han convivido *more uxorio* en lo relativo al ISD, impuesto respecto del cual, éstos últimos tienen un tratamiento tributario menos ventajoso que los primeros, para seguir afirmando que la protección de la familia es un mandato al legislador que éste debe cumplir no necesariamente otorgando un tratamiento más ventajoso o favorable a la familia en cada norma o institución jurídica particular, sino procurando que del conjunto del ordenamiento jurídico se siga un resultado global de protección. El TC afirma en su fundamento jurídico cuarto que la familia es una institución cuya trascendencia social no necesita ponderación y sea cual fuere el concepto constitucionalmente adecuado de familia, no es discutible que tal concepto incluya sin duda la familia que se origina en el matrimonio, y resulta innegable que la legislación tributaria en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse a la legislación civil que sin embargo tampoco puede ignorar y en consecuencia es en principio constitucionalmente lícito que el régimen fiscal del matrimonio sea establecido de modo uniforme sin atender a la variedad posible en la práctica, y las consecuencias jurídicas o diferencia de trato de los miembros integrados en una unidad familiar en relación con quienes no lo están, sólo serán aceptables en la medida en la que sean también adecuadas y congruentes con tal diferencia, salvo que en cumplimiento del mandato contenido en el art. 39.1 CE, ésta sea tomada también en consideración por el legislador para dispensar a los

se halla débilmente protegida ya que el Informe Carter ha dado pobres resultados en España; A su modo de entender y a propósito de la sentencia anteriormente citada, se debería gravar la renta disponible, es decir, se debería gravar la renta a partir del momento en el que el sujeto pasivo tiene satisfechas sus necesidades vitales así como las de los miembros de su familia, ya que de otra manera sería poco sensato anteponer la obligación de pagar impuestos a la obligación de mantener a la familia y ello es acorde con nuestro ordenamiento constitucional y civil, ya que el deber de alimentos, vestido y educación se satisface con cargo a los presupuestos familiares, no pudiendo el Derecho tributario ignorar los medios económicos que son necesarios para el cumplimiento de los citados deberes; Esta teoría, trasladada al ámbito del ISD, no tan sólo preconiza la protección de la familia mediante la reducción por parentesco, sino que al propio tiempo sugiere preservar un mínimo vital o umbral de exención en el impuesto. Para el citado autor, la familia debe ser protegida y tutelada por el Estado, acordando medidas jurídicas y económicas para su estabilidad y desarrollo.

BARBERAN LAHUERTA¹²⁷ califica los lazos de sangre como vestigio de una época pasada y fundamenta la discriminación fiscal por parentesco en la influencia de la legislación civil. A propósito del Informe Carter nos dice que en éste se aboga básicamente por el concepto de la renta extensiva, lo que supone que en el impuesto sobre la renta quedarían gravadas las herencias y las donaciones, en el bien entendido que si estas transmisiones gratuitas se realizan dentro de los miembros de la misma unidad familiar, no deberían ser objeto de imposición, comprendiéndose en ésta a los cónyuges y a los hijos dependientes de los mismos.¹²⁸

integrantes de la unidad familiar, un trato fiscal más favorable que el que reciben los sujetos no integrados en unidad alguna (FJ sexto). A juicio del TC, no solo se lesiona el principio de igualdad sino que directamente se va en contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia, a la que, a lograr así no sólo no se protege sino que directamente se la perjudica y la existencia de transferencias entre los cónyuges o entre éstos y otros miembros de la unidad familiar, así como la existencia de fuentes de renta de titularidad compartida, dotan de fundamento suficiente a la diferenciación establecida por la ley del impuesto entre los sujetos integrados en una unidad familiar y los que no lo están, y en consecuencia obligan a considerar que la imposición conjunta, no es en sí misma contraria a la Constitución por arbitrario o irracional, pero sin embargo ésta resulta transgredida por el tratamiento fiscal distinto que como consecuencia de dicha diferenciación reciben los cónyuges al resultar ésta más gravoso que el que recibirían si no lo fueran, pues la diferencia establecida no autoriza en modo alguno a extraer de ella consecuencias que no son congruentes con su propia razón de ser. Sigue afirmando el TC que sin duda la finalidad que persiguen los diversos sistemas del Derecho comparado, es con una u otra técnica que la tributación per cápita de los cónyuges no exceda de la que les correspondería de no haber contraído matrimonio.

¹²⁷BARBERAN LAHUERTA Miguel Angel; *La imposición en las herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Editorial Comares, Granada, 2005. p. 106.

¹²⁸ *La imposición en las herencias: situación actual,...* p. 162 a 164.

NUÑEZ GRAÑÓN¹²⁹ se plantea en relación al tratamiento que otorga el impuesto a la relación de parentesco, si éste atenta o no contra el principio de igualdad constitucional y afirma que no puede considerarse inconstitucional dado que la diferencia en función del grado de parentesco se halla justificada en el art. 39.1 de la CE, que establece la protección de la familia. A continuación se plantea si la diferenciación en función del grado de parentesco desde un punto de vista estrictamente tributario deben ser tenida en cuenta en la configuración del impuesto y su respuesta es negativa ya que a lo que se debe atender estrictamente es a la capacidad económica que se pone de manifiesto, y en este sentido afirma que ponen de manifiesto la misma capacidad económica dos personas que adquieren una herencia de idéntico importe sea cual sea la relación que les une con el causante. A juicio de la referida autora la reducción de parentesco en el ISD tampoco vulnera el principio de igualdad ya que se trata de forma diferente a quienes se hallan en diferente situación parental con el difunto y por tanto no es posible hablar de desigualdad tributaria, ya que a su juicio la protección a la familia es una justificación admisible, sin embargo, sin dejar de reconocer que estarían justificadas en ciertos supuestos las reducciones de parentesco en caso de dependencia económica del difunto, por lo demás la relación parental es ajena a la capacidad económica del heredero. Según su parecer, el ISD justifica su aceptación social en la existencia de la reducción de parentesco, dado su alto grado de cuestionamiento y en razones de tipo sociológico; También se pronuncia sobre la utilización de coeficientes correctores en función del patrimonio previo, y sobre este particular no se halla conforme con que el impuesto tenga en cuenta el patrimonio preexistente del heredero, existiendo el impuesto sobre el patrimonio, el cual grava la titularidad del mismo y por tanto tenerlo en cuenta de nuevo en caso de herencia no deja de suponer una doble imposición.

Según la referida autora TAIT fue el primero en cuestionar que la consanguinidad otorgase un trato desigual en el impuesto. También pone en cuestión que nos hallemos delante de un impuesto subjetivo ya que a su juicio no se tienen en consideración las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, salvo la discutida reducción por parentesco y lo ilustra de la siguiente forma que es, aquellos supuestos en los que dos herederos con igual

¹²⁹ NUÑEZ GRAÑÓN, Mercedes; *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. IEF, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 117 a 127.

relación de parentesco con el causante, tributan de forma idéntica sin tener en cuenta sus circunstancias personales.

Por otra parte también debemos traer a colación el Informe Carter¹³⁰, según el cual el sistema actual solo reconoce al individuo y no a la familia como unidad impositiva, obviando que en la mayor parte de las familias, los bienes acumulados por los cónyuges son producto de decisiones y esfuerzos comunes y por ello cualquier transferencia de bienes entre éstos, debiera hallarse exenta. De tal forma que, las transmisiones entre cónyuges e hijos menores de edad, deben quedar exentas del impuesto, del mismo modo que no se devenga impuesto cuando una persona cambia su dinero de un bolsillo a otro, y así, solo quedarían gravadas las transferencias de bienes entre distintas unidades impositivas, subsistiendo la unidad impositiva hasta la muerte del cónyuge superviviente o hasta el momento en que todos los hijos pierdan la condición de personas dependientes y éstos lo son hasta que puedan hacer frente a sus necesidades económicas, ya que mientras se encuentren bajo la dependencia paterna deben ser considerados parte de la unidad familiar y solo cuando abandona la unidad familiar o se casa constituye una unidad independiente. En base a ello desaparecerían los problemas que provocan los derechos de sucesión a los miembros supervivientes de la unidad familiar y por ello se deberían suprimir los actuales impuestos sobre sucesiones, garantizándose de esta forma que los miembros de la unidad familiar, puedan utilizar sin restricciones el patrimonio de la misma para atender las necesidades de sus miembros hasta la disolución de la unidad, ya que una de las principales razones que estimula la constitución de un patrimonio familiar es el deseo de proteger a la familia.

Un Informe más reciente, el Informe MIRRLEES¹³¹ cuando analiza los impuestos sobre las transferencias de riqueza en el Reino Unido, afirma que hay argumentos para gravar las transferencias de riqueza como una parte de una política global destinada a reducir la desigualdad de oportunidades y sugiere un impuesto basado en la figura del receptor y sobre la base de los ingresos totales obtenidos en la vida y con independencia de si la transferencia se realiza antes o después de la muerte, ya que por lo general los ricos son capaces de transferir en vida una porción significativa de su riqueza y por tanto pueden

¹³⁰ Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad. Volumen I, p. 21 y 22. Volumen II, p. 535 a 538, 543 a 550 y 570 a 571.

¹³¹ Que obedece al nombre del Presidente, James Mirrlees, del *Institute of Fiscal Studies*.

evitarlo fácilmente por lo que el mayor obstáculo para el funcionamiento del impuesto es la dificultad en gravar las transmisiones *inter vivos*. En realidad, nos propone un impuesto único sobre los ingresos de toda la vida que grave tanto las herencias como las donaciones ya que no hay razón alguna para distinguir entre una y otra forma de adquisición de riqueza y de esta forma el ingreso debe computarse de forma vitalicia aplicándose el impuesto de forma progresiva, no dejando de reconocer su dificultad de aplicación.

MUSGRAVE¹³², opina que en el diseño de los impuestos sucesorios debe prestarse especial atención a la adecuada definición de la unidad contribuyente comprensiva de la visión de la familia que tiene la sociedad y en este sentido afirma que la mayor parte de la gente piensa que cuando el perceptor se encuentre en íntima relación familiar con el fallecido, no debería haber tanto límite respecto a la adquisición de legados y cita como ejemplo el impuesto federal sobre el caudal relicto americano que eximía al cónyuge hasta la mitad del caudal.

Señala SALIN¹³³ que considerar el parentesco en el ISD es inmiscuirse en las relaciones humanas ya que a su juicio la mayor parte de las legislaciones fiscales se inspira en el grado de parentesco para fijar los derechos de sucesión y así se discrimina a parientes lejanos e incluso a no parientes por razón de su parentesco.

DE VITI DE MARCO¹³⁴, opina que la familia se ha convertido hoy en un organismo natural que descansa en relaciones sentimentales entre sus miembros y son más débiles entre hermanos o sobrinos que entre padres e hijos y prácticamente no pasan del primer grado de parentesco y por ello el valor subjetivo de un patrimonio heredado de parientes lejanos o de amigos es menor que el heredado del padre y propone una reforma fundada en que los niños, el cónyuge supérstite, los descendientes y ascendientes de primer grado deberían quedar total o casi totalmente exentos, gravando con más fuerza a los parientes más remotos por ser estos ajenos al núcleo estrictamente familiar.

BÜCHNER¹³⁵, considera el impuesto como un gravamen al enriquecimiento pero al mismo tiempo entiende que sería muy dudoso hablar de enriquecimiento cuando la herencia pasa al

¹³² MUSGRAVE, Richard A; *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, IEF, Madrid, 1981, p. 724.

¹³³ SALIN, Pascal, *La Arbitrariedad Fiscal*, EIUNSA, Barcelona, 1992, p. 99.

¹³⁴ DE VITI MARCO, A; *Economía Financiera*, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1934, p. 207 y 352.

¹³⁵ BÜCHNER A, Richard; *Tratado de Finanzas*, El Ateneo, Buenos Aires, 1961, p. 561 y 566.

cónyuge supérstite o a hijos menores de edad, incapacitados para el trabajo o sin haber terminado todavía los estudios de una carrera; En casos como éstos raras veces se produce un aumento de la capacidad contributiva; Al contrario, es más probable que empeore la posición económica y a su juicio no es posible explicar de forma seria la escala por grados de parentesco sin referirse al derecho sucesorio; Cita así mismo a SELINGMAN quien expresó que: “Quien hereda 10.000 marcos, es exactamente en 10.000 marcos más rico que antes, no importa que sea hermano, primo, sobrino o ni siquiera pariente”. En su estudio sobre la carga tributaria que implica este impuesto, en lo concerniente a las exenciones, cita como exención de carácter objetivo aquellos importes de pequeñas transmisiones de bienes, es decir, determinadas sumas generalmente variables según el grado de parentesco quedarían exentas de gravamen y a su vez respecto a las personas obligadas al impuesto cita que se eximen del impuesto a personas que proporcionaron al causante en vida cuidados o subsistencias gratuitos o que le prestaron otros servicios y también a personas que fueron anteriormente subvencionadas por el causante por incapacidad para el trabajo, así como que desde la primera guerra mundial en la mayoría de los países se han otorgado exenciones del impuesto a los miembros de las fuerzas armadas muertos en el campo de batalla.

DUE¹³⁶ que abordó el estudio de los impuestos a las sucesiones en los EE.UU nos relata como las exenciones varían con la relación entre el parentesco y el fallecido y así mismo varían entre los distintos estados. A su juicio la estructura de un impuesto sucesorio óptimo debe hallarse ajustado sobre la base del parentesco entre el heredero y el causante y así afirma que la herencia recibida por una viuda o por los hijos menores del fallecido representa menos capacidad impositiva que recibir un monto similar de un pariente lejano o persona extraña y en dicho sentido concluye que el bienestar económico de la viuda o de los hijos no aumenta con el legado, en cambio, sí aumenta para los otros parientes lejanos o personas extrañas.

SHOUP CARL¹³⁷ afirma que la transferencia entre esposos debe eximirse, pero en algunos casos debe gravarse si ambos esposos son adinerados y respecto a las transferencias a los hijos deben eximirse pero deben gravarse según a condición de efectuar el gravamen sobre cada generación y esa condición exige la tributación doble de un nieto que sin embargo

¹³⁶ DUE, John F.; *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*, EDERSA, Madrid, 1990, p. 586,590,595 y596.

¹³⁷ SHOUP CARL, S ; *Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1980, p. 495 y 496.

debe eximirse según un impuesto sobre las ganancias inesperadas y gravarse poco si la intención es la de desfavorecer la concentración de la riqueza, ya que a su juicio la tributación de las herencias no necesariamente debe presentar una estructura superficial uniforme.

CAZORLA y MONTEJO¹³⁸ a propósito de los grupos de parentesco señala que a lo largo de la tramitación parlamentaria del proyecto de ley se propusieron varias modificaciones substanciales, tendiendo unas a suprimir la discriminación en razón de la edad y otras a aumentar la reducción o a incluir a los cónyuges en este grupo; A su juicio, no le parece injustificado la reducción por edad ya que es perfectamente comprensible apreciar la situación de indefensión económica en que se pueden encontrar los descendientes y adoptados menores de veintiún años, aunque opinan que hubiera sido conveniente incluir en este grupo al cónyuge menor de veintiún años, puesto que también es predicable del cónyuge esta situación de desamparo. Por otra parte entienden que la elección de la edad de veintiún años puede ser arbitraria ya que se ha ignorado que la mayoría de edad comienza a los dieciocho años cumplidos. También reflexionan sobre el patrimonio preexistente y en este sentido coinciden con NEUMARK y DUE requiriendo como necesario tener en cuenta la situación familiar del contribuyente, es decir su capacidad de pago para cuantificar el tributo y graduar la cuota a satisfacer.

SIMON ACOSTA¹³⁹ se pregunta si diferenciar a los causahabientes en función de la edad puede incurrir en una violación del principio de igualdad y responde que no, dado que a su juicio y basándose en la jurisprudencia del TC, resulta admisible la disparidad de trato cuando hay razón que justifique la diferencia y existe proporcionalidad en sus efectos y por ello afirma que debe distinguirse la desigualdad en el trato de la discriminación arbitraria. En la generalidad de los casos -razona- los menores están más necesitados de protección y por tanto es una opción legítima dentro de la libertad de configuración de la norma por el legislador. Respecto a las críticas sobre la elección de la edad entiende que son una expresión de la voluntad política más que el fruto de un argumento técnico jurídico. A su juicio elevar el límite de veintiún años, en lugar de los dieciocho supone extender el abanico de beneficiarios por razón de edad; Respecto al patrimonio preexistente y la

¹³⁸ CAZORLA PRIETO, Luis y MONTEJO VELILLA, Salvador, *El Impuesto de Sucesiones...*p.198 a 213.

¹³⁹ SIMON ACOSTA, Eugenio., “Base liquidable, Tipos de gravamen y Deudas tributarias” en Calvo Ortega, R. (Dir.); *La Fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones*, Editorial Lex Nova S.A, Valladolid, 1991,p 205.

polémica que éste ha generado, refiere que esta norma no es contraria al principio de igualdad porque con mayor o menor fortuna justifica la disparidad de trato y esta discriminación en función del patrimonio preexistente no es arbitraria. A su juicio se debe conceder una exención generosa para las personas de condición modesta para que por vía de adquisición gratuita, puedan constituir un patrimonio mínimo que puede cifrarse en el valor de la vivienda y en dicho sentido afirma que sería lógico tener en cuenta el patrimonio previo del sujeto pasivo, no para gravar más por tener patrimonio, sino para permitir la posesión de un patrimonio mínimo sin impuestos.

NEUMARK¹⁴⁰ opina que las tarifas del impuesto han de corregirse por el grado de parentesco y junto con la cuantía de la herencia también se ha de tener en cuenta el patrimonio del heredero. Cita que en casi todos los países en la estructura del impuesto se tiene en cuenta el parentesco basado en la idea de que cuanto más lejana sea la relación de parentesco entre el causante y los herederos, tanto menor será el reconocimiento de una justificación social o sociológica para proporcionar a aquéllos un enriquecimiento inmerecido. A su juicio la graduación del gravamen derivada del grado de parentesco, nada tiene que ver con la capacidad de pago. También afirma que la existencia de hijos afecta inequívocamente a la capacidad tributaria de un individuo, dadas las cargas que éstos ocasionan. Por otra parte subraya que en las últimas décadas los legisladores han concedido además de exenciones por matrimonio e hijos, otras nuevas por razón de personas dependientes del contribuyente, lo que es un síntoma de que cada vez se tiende en mayor medida a tomar en consideración las cargas que reducen la capacidad tributaria del contribuyente, con lo que se quiere conseguir la mayor justicia posible a efectos de proporcionalidad tributaria. A su juicio los impuestos sucesorios, no tienen en cuenta la situación familiar del contribuyente, siendo indiferente que en una herencia entre dos hermanos uno este casado y tenga dos hijos, que el otro continúe soltero. Opina que ni siquiera sería injusto que se fijara en general como factor complementario de diferenciación la capacidad de pago del heredero o la edad del mismo como indicativo de aquella y que junto a esto se tuviera también en cuenta el patrimonio del heredero ya existente con anterioridad a la herencia. Suponiendo una misma herencia y un mismo grado de parentesco, cree necesario tener en cuenta la situación familiar del contribuyente. A su modo de ver la amplia atención que hoy se presta al grado de parentesco de los herederos

¹⁴⁰NEUMARK, Fritz; *Principios de la Imposición*, IEF, Madrid, 1974, p.129, 215, 218, 262 a 265, 472 a 474.

con respecto al causante, debe ser substituida por una división de los herederos en dos categorías, la primera estaría integrada por los cónyuges, los hijos y los nietos, en defecto de hijos y quedaría sujeta a tipos impositivos más bajos y teniendo en cuenta el patrimonio propio de los herederos y en una segunda el resto de parientes. Aun así opina que no se debiera establecer para las denominadas herencias matrimoniales una exención tan elevada que por esta razón quede exenta la gran mayoría de transmisiones hereditarias de patrimonios. Se habrá de conceder una exención en atención al principio de capacidad de pago, en favor de cada hijo del heredero que podrá ser objeto de diferenciación por la edad y de otro lado en favor del mismo contribuyente tras haber superado un determinado límite de edad (aproximadamente sesenta años).

Expuestos los citados argumentos de la doctrina a favor y en contra de la toma en consideración del parentesco en el impuesto, lo cierto es que no somos libres a la hora de repartir nuestra herencia ya que en nuestro sistema legislativo existen limitaciones en la libertad de testar, en el sentido que, si bien se reconoce la libertad para designar heredero y para disponer de los bienes *mortis causa*, existe la limitación del derecho legitimario, que es la parte de la herencia que recibirán los denominados herederos forzosos o legitimarios. El derecho a la legítima hace que los legitimarios tengan una expectativa sobre los bienes ya que se trata de un derecho sucesorio aunque por otra parte tienen una serie de obligaciones para con su familia, derivada del derecho de alimentos, de tal forma que podría decirse que entre los parientes más próximos en contraprestación a sus obligaciones derivadas del derecho de alimentos, en su sentido amplio, existe el derecho a la legítima, derecho que se torna en expectativa y que convierte a la herencia entre familiares como ganancia esperada.

Es obvio que nuestra sociedad es distinta a la sociedad en la que se instauró el sistema de legítimas¹⁴¹ (siglo XIX) y el concepto de familia ha sufrido una profunda mutación en cuanto al número de miembros que convivían y componían una unidad familiar que antaño eran hasta cuatro generaciones y en la actualidad se ha reducido a dos generaciones y solo durante la etapa de crecimiento o formación y ello ha conllevado la mutación del propio patrimonio que ha dejado de ser un patrimonio familiar para convertirse un patrimonio

¹⁴¹ VALLET DE GOYTISOLO, Juan B.; *Estudios de derecho sucesorio*, Volumen IV, Montecorvo, 1982. ; TORRES GARCÍA, F. Teodora; *Tratado de legítimas*, Atelier, Barcelona, 2012; VAQUER ALOY, Antoni, *Reflexiones sobre una eventual reforma de la legítima*, en Revista Indret 3/2007, Barcelona, 2007.

individual, y desde ese punto de visto se ha demandado por ciertos sectores la supresión del derecho a la legítima, aunque sin éxito¹⁴². En efecto, a excepción de Navarra y de determinados territorios de Álava, en España no existe libertad absoluta para testar, de tal forma que en once CC.AA. se aplica el Derecho civil común y en las otras seis restantes que tienen Derecho civil propio se regulan los diferentes sistemas legitimarios y como tal imponen los límites del reparto de bienes por herencia. Tanto en el régimen común como en los regímenes civiles propios, los hijos y descendientes como los ascendientes y el cónyuge componen el abanico de los distintos sujetos legitimarios. Así, en Aragón los legitimarios son los descendientes del fallecido en cualquier grado, siendo la legítima igual al cincuenta por ciento de la herencia; en Baleares son legitimarios los hijos o descendientes del fallecido y a falta de éstos los padres, si bien el cónyuge viudo tiene derecho al usufructo de la mitad de la herencia si concurre con descendientes y de dos tercios si concurre con los padres; en Cataluña los legitimarios son los hijos y en su defecto los descendientes de éstos y en defecto de estos últimos, los padres, y la cuantía de la legítima es una cuarta parte del caudal hereditario; en Galicia son legitimarios el cónyuge viudo los hijos y el resto de descendientes; en Navarra el cónyuge viudo tiene derecho en determinados casos al usufructo universal de los bienes y si el difunto se encuentra casado en segundas o posteriores nupcias debe respetar los derechos de los hijos del primer o anterior matrimonio; y en el País Vasco también se contempla un sistema de legítimas a favor de ascendientes y descendientes.

En muy pocas ocasiones se puede privar a un legitimario de su legítima y también se debe recordar que estos derechos son transmisibles a los descendientes del legitimario; Los supuestos de privación del derecho de la legítima son realmente causas muy graves tales como, negación del derecho de alimentos, el maltrato tanto físico como psíquico¹⁴³, así

¹⁴² El Notario Victorio Magariños Blanco y el Magistrado del T.S, Xavier O 'Callaghan Muñoz se han mostrado partidarios de la libertad absoluta de testar y de la supresión radical del sistema de legítimas bajo el argumento que sí los hijos no tienen ninguna discapacidad, se les ha suministrado los medios necesarios para su educación y ya se han emancipado es racional que el viudo que es además el progenitor común no sufra ningún quebranto añadido y pueda disfrutar del patrimonio ganado durante el resto de su vida, y que si hace falta vender algún bien para atender a sus necesidades lo pueda hacer sin necesidad del consentimiento de los hijos.y así lo cita José María Sanchez Ros, Notario de Sevilla en el artículo publicado en www.notariadesevillanervion.com, el lunes 15 de septiembre de 2014.

¹⁴³ La sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 3/06/2014 se planteó la validez de una cláusula de desheredación de un testamento en el que el difunto nombró heredera a su hermana quien se ocupó de él en sus últimos años de enfermedad y desheredó a sus dos hijos por haberle negado asistencia y cuidado y haberle injuriado gravemente de palabra. La citada sentencia consideró justa la desheredación de acuerdo con lo previsto en el art. 853.2 del CC que contempla el maltrato de obra, y la novedad consiste en que por primera

como las injurias y calumnias al difunto, y aun así el CCCat prevé la rehabilitación de este derecho si el fallecido perdona al difunto en escritura pública, se reconcilia o dispone a su favor, aun conociendo estos antecedentes.

Por otra parte, en la sociedad actual, junto al matrimonio existe otra realidad que es la pareja de hecho, y según los últimos datos¹⁴⁴ este tipo de uniones de hecho constituidas vía notarial han experimentado un incremento del 315% entre el año 2007 y 2013, lo que supone que más de 25.000 parejas españolas han optado por formalizar su situación ante el notario, y todo ello sin contar las otras opciones como son la de inscribirse en el registro de parejas de hecho en la respectiva CC.AA. o simplemente firmar un acuerdo privado entre las partes, debiendo recordarse en este sentido que no existe una ley nacional de parejas de hecho y trece son las autonomías que cuentan con un marco legal propio. Desde el punto de vista fiscal las transmisiones hereditarias entre parejas de hecho se hallan prácticamente asimiladas en todas las CC.AA., las cuales han establecido derechos sucesorios a favor de la pareja que varían según las respectivas legislaciones, llegándose en algún caso a reconocer los mismo derechos a la pareja del fallecido que al cónyuge y con derechos similares en caso de separación a los existentes entre los miembros de un matrimonio.

También merece la pena recordar que la institución de la legítima implica consecuencias en el ámbito *inter vivos* ya que para su cálculo se computan las donaciones hechas en los diez últimos años de nuestra vida, lo que supone una limitación no tan solo a la hora de testar sino también a la hora de disponer de los bienes en vida.

Cuanto se ha expuesto, es decir, los derechos legitimarios a favor de los herederos forzosos, junto con el derecho de alimentos entre parientes *justifican* la reducción por parentesco prevista en el ISD ya que en el ámbito de la familia existen obligaciones singulares que no acontecen en otro ámbito, y ello se traduce en una causa de justificación de una minoración de la carga fiscal a la hora de adquirir bienes y derechos del resto de familiares.

vez se reconoce por el TS que el “maltrato de obra” incluye no solo el maltrato físico, sino también el maltrato psicológico derivado del desafecto, de la desatención, del menosprecio y del abandono de los progenitores y ello supone un avance en el sentido que la interpretación de estas causas siempre son restrictivas, pero la norma se ha de interpretar conforme a la realidad social y la dignidad de la persona es un valor constitucional, aunque la referida interpretación no alcanza a lo dispuesto en el CCCat que prevé en el art. 451.17.D como causa de desheredación la pérdida de la relación afectiva y de contacto con el progenitor.

¹⁴⁴ *Revista Escritura Pública* n° 88/2014 de Julio/Agosto 2014, p.63

Las situaciones convivenciales de ayuda mutua, acogimiento de personas mayores o situaciones similares, se suelen equiparar en ciertos aspectos impositivos a la familia ya que comparten con esta institución ciertas características comunes como son la relación convivencial y la ayuda entre sus miembros, lo que las convierte en *pseudo* familias y por ello recibe un trato asimilado a las mismas.

2.2 LA REDUCCION POR PARENTESCO: AMBITO SUBJETIVO

Además de la cuantía o porción hereditaria individual, es decir además del *quantum hereditatis*, el ISD tradicionalmente ha tenido en cuenta el parentesco entre el causahabiente y el causante, a la hora de cuantificar la deuda tributaria. Así, el art 30.1º del Decreto Legislativo de 6/04/1967, antecedente inmediato del vigente ISD, preceptuaba que las transmisiones por herencia tributarán con arreglo al grado de parentesco y a la cuantía de la adquisición individual.

Así pues, el parentesco se erige como elemento configurador de una de las reducciones de la base imponible del impuesto que lo caracteriza como subjetivo, de tal forma que la cuantía a satisfacer como deuda tributaria difiere de modo notable según el grado de parentesco con el difunto.

Obviamente, el legislador fiscal no define lo que se entiende por parentesco, por lo que deberemos remitirnos a la legislación civil en cuanto a su regulación conceptual, aunque sólo corresponde al legislador fiscal señalar de todos ellos, a cuáles, por razones de política legislativa, les asigna reducción fiscal y su cuantía.

En la actualidad, la legislación fiscal reconoce reducciones a los siguientes parientes, a los cuales clasifica en cuatro grupos:

-A los *descendientes por consanguinidad y adoptados*, a los que ha incluido en los grupos I y II, en función de su edad.¹⁴⁵

¹⁴⁵Distinguiendo entre si son mayores, iguales o menores de 21 años, circunstancia que se estudiará a propósito de la edad.

-Al *cónyuge*, al que ha incluido en el grupo II junto con *los ascendientes por consanguinidad, adoptantes y los descendientes mayores de 21 años*.

-A los *colaterales de segundo y tercer grado*, (por consanguinidad, es decir a los hermanos y a los hijos de los hermanos o sobrinos del difunto) a los que ha incluido en el grupo III, junto con los ascendientes y descendientes por *afinidad*.

Se excluyen por tanto, como dignos de reducción fiscal a los parientes colaterales de cuarto grado y grados más distantes, a los que se equipara con los extraños o personas sin parentesco, y se aglutinan en el grupo IV al cual no se le asigna reducción alguna viniendo a configurar un auténtico *cajón de sastre* que comprende por exclusión a todos aquellos otros beneficiarios o causahabientes, no comprendidos en los anteriores.

La no inclusión de los parientes de cuarto grado o grados más distantes, merece una primera reflexión crítica, en el sentido de que existen muchas personas que por razones diversas (biológicas y personales), carecen de aquellos familiares a los que comúnmente denominamos como parientes más próximos (cónyuge e hijos), cual es el caso de aquellas personas divorciadas, o simplemente solteras, y que carecen de descendientes, lo que supone que sus parientes más próximos en el mejor de los casos son sus colaterales de segundo, tercer y cuarto grado, siendo éste último grado considerado como extraño por nuestro legislador fiscal, de lo que se concluye que en este sentido el impuesto en la aplicación de la reducción por parentesco discrimina a aquellas familias en las que sus parientes “más próximos” no son los más próximos en grado y ello entraña un agravio comparativo, al no hallarse previsión legal expresa sobre este particular, por lo que la sucesión en este tipo de familias queda casi al margen de esta reducción.

Esta situación, podría resultar equiparable a otra prevista en la legislación precedente en la que se preveía aplicar al nieto, en la herencia de su abuelo, la misma reducción prevista para su padre difunto, es decir a falta del padre, se aplicaba la misma reducción al hijo de éste, aunque en la actualidad por ejemplo en la legislación fiscal catalana se distingue entre la reducción por hijos (100.000 €) y la del resto de descendientes (50.000 €).

Dicho lo anterior, procede analizar civil y fiscalmente a continuación a aquellos parientes comprendidos en los grupos I a III, en los cuales se halla el parentesco natural (consanguinidad y afinidad), el parentesco civil (adoptivo) y el parentesco matrimonial.

El parentesco consanguíneo o de sangre está constituido:

a) En línea recta, por las personas que descienden las unas de las otras¹⁴⁶ (línea recta descendente y ascendente) tales como los padres, abuelos, bisabuelos, tatarabuelos, sin distinción alguno en razón al grado de proximidad al causante ni en la línea recta ascendente ni en la línea recta descendente¹⁴⁷ de tal forma que se aplica idéntica reducción fiscal a la adquisición entre un padre y un hijo como a la de un nieto o un bisnieto respecto a su bisabuelo¹⁴⁸.

Si bien es cierto que sólo al legislador fiscal le compete la selección de aquellos parientes dignos de reducción por razones de parentesco, entendemos que una vez se ha optado por la inclusión de un grupo parental, se debería proceder a reconocer su distinto grado de proximidad y por tanto a otorgarle un trato fiscal distinto en razón al mismo. En este sentido parece apropiado que el hijo en su condición de descendiente de primer grado goce de mejor trato fiscal que el nieto al tratarse de un descendiente de segundo grado y así sucesivamente. Por ello nos parece acertado cuanto menos en este sentido, la previsión legal de la legislación fiscal catalana¹⁴⁹ al distinguir dentro del grupo II al hijo del resto de los descendientes, es decir, distinguir dos grados dentro de la misma línea; sin embargo dicha previsión no se ha contemplado en la línea recta ascendente, es decir entre los abuelos y el resto de los ascendientes¹⁵⁰.

b) Por el contrario en la línea colateral, en que la consanguinidad deriva de tener un tronco común (art.916 CC), tradicionalmente sí que se ha venido distinguiendo el grado de proximidad, aunque en la actualidad los colaterales de segundo y tercer grado, pertenecen al

¹⁴⁶ En la actualidad han desaparecido las diferencias de hijos legítimos, naturales e ilegítimos.

¹⁴⁷ Dejando a salvo la edad de los descendientes, al distinguir entre los mayores o igual a 21 años y los menores de esa edad.

¹⁴⁸ A diferencia de Cataluña, vid. la nota siguiente.

¹⁴⁹ En Cataluña de acuerdo con la Ley 2/2014 de 30 de enero, que modificó la Ley 19/2010 de 7 de junio, el hijo tiene derecho a una reducción de 100.000 euros y el resto de descendientes a la mitad (50.000 euros)

¹⁵⁰ Aunque ello también puede obedecer al hecho de que suele ser inusual por razones de edad la existencia de otros parientes más lejanos en la línea ascendente.

mismo grupo (grupo III) por lo que gozan de idéntica reducción fiscal tanto los hermanos como los sobrinos del difunto, no considerándose parientes a efectos fiscales a aquellos que pertenecen al cuarto grado y sucesivos¹⁵¹. Valga, pues, la misma consideración que la anteriormente señalada en el sentido que poco importa distinguir el grado colateral si a continuación no se otorga distinta cuantía de reducción en función de la proximidad de ahí que no pueda afirmarse con total rotundidad que a mayor grado de parentesco le acompañe siempre una mayor reducción.

Respecto al parentesco por afinidad también conocido por parentesco político y que está constituido por el vínculo parental que se crea entre los parientes consanguíneos de una persona con su cónyuge, y por tanto deriva del matrimonio¹⁵², fiscalmente se consideran parientes con derecho a reducción, a los ascendientes y descendientes por *afinidad*, que serían en primer grado, los suegros así como los descendientes del cónyuge (hijastros) sin distingo de grado.

Sigue vigente – aunque en el plano legal ya está zanjada- la discusión de si el afín debe ser considerado como un pariente o como un extraño (ya que en realidad se trata de un pariente del cónyuge), y de considerarse como pariente, si merece el mismo trato fiscal que los hermanos y los sobrinos del difunto ya que todos ellos se hallan incluidos en el grupo III.

En orden al principio de proximidad de parentesco, y en caso de existencia de todos los parientes comúnmente denominados como próximos al difunto, resulta realmente sorprendente que en el mismo grupo III de parentesco se hayan incluido, y por tanto se le

¹⁵¹ Obsérvese que el criterio fiscal es distinto del civil, ya que en la sucesión intestada se llaman a los parientes hasta el 4º grado, para heredar mientras que fiscalmente no se consideran parientes con derecho a reducción. En realidad, el llamamiento en la sucesión intestada tan solo se efectúa a los parientes consanguíneos de forma jerárquica y excluyente bajo la regla de la primacía del pariente más próximo (Art.921 C.C), lo que supone la exclusión de los parientes afines. En efecto, en la sucesión intestada suceden en primer lugar los parientes que se hayan en línea recta descendente, sin distinción de edad, sexo y filiación, incluso el *nasciturus*, y a falta de hijos y descendientes heredan los ascendientes, los cuales suceden por partes iguales y sobreviviendo uno solo de los padres, éste sucederá al hijo en toda la herencia, sucediendo el resto de ascendientes a falta de los padres; A falta de descendientes, y ascendientes hereda el cónyuge y los parientes colaterales; Primero el cónyuge antes que los colaterales, ya que se ha entendido que el vínculo matrimonial es más fuerte que el de sangre, aunque para que tenga lugar el llamamiento al cónyuge, no tiene que hallarse separado judicialmente o de hecho y no se reconoce la sucesión a favor de la pareja de hecho, aunque en Cataluña se haya prevista en el Art. 442.3 del CCCat; En defecto del cónyuge suceden los colaterales hasta el cuarto grado.

¹⁵² El parentesco por afinidad tuvo transcendencia tributaria a partir del año 1945 ya que el antiguo art.54.2 del Reglamento del Impuesto sobre derechos reales, consideraba a los afines como extraños a efectos del impuesto.

dispense idéntico trato fiscal, por citar un ejemplo al hermano del difunto y al abuelo del cónyuge del difunto, o sea, incluir en el mismo grupo grados tan dispares, mezclando consanguinidad y afinidad.

Por otra parte también se ha planteado la problemática relativa a si en el grupo III de parentesco se pueden o no entender incluidos los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, al no referirse el precepto más que a los ascendientes o descendientes por afinidad; En este sentido se pronunció la DGT en la Consulta V0296-06 de fecha 20/02/2006 de forma excluyente afirmando que:

“..Si bien es cierto que el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de marzo de 2003 considera que el grupo III alude tanto a colaterales por consanguinidad como por afinidad, conclusión que se pretende derivar de la inexistencia de una norma expresa que diga lo contrario, este Centro Directivo, no comparte el criterio jurisprudencial, en cuanto como se decía en la contestación a la consulta de 10 de mayo de 2001, “...puesto que el Derecho Civil al utilizar la noción de parentesco se refiere tan solo a los consanguíneos, de modo que cuando excepcionalmente quiere referirse a los parientes por afinidad lo señala expresamente- artículo 682 (Código Civil)-,debe entenderse que tal criterio debe extender sus efectos al Derecho Tributario de modo que toda referencia fiscal al parentesco debe entenderse realizada implícitamente al que se deriva de la consanguinidad. La aplicación de este criterio procedente del derecho civil al ámbito tributario conduce a considerar que la adquisición mortis causa de determinados bienes y derechos procedentes de un pariente colateral de tercer grado por afinidad debe quedar recogido en el grupo IV.....”

En efecto, el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de marzo de 2003 (Recurso de Casación 3699/1998), a propósito de enjuiciar un supuesto de afinidad, sentenció que los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad pertenecen también al grupo III de parentesco, examinando su evolución histórica tanto desde el punto de vista civil como desde el punto de vista fiscal por cuyo motivo cobra especialmente sentido la reproducción literal de los fundamentos de derecho sexto y séptimo de la citada sentencia, aún a pesar de su extensión:

“FUNDAMENTO DE DERECHO SEXTO.-.....teniendo en cuenta la evolución del parentesco tanto en el CC como en el Impuesto sobre Sucesiones. En efecto:

3. EVOLUCIÓN DEL PARENTESCO EN EL DERECHO CIVIL

El CC, en su versión original, reguló el parentesco al tratar de la sucesión intestada, en los artículos 915 a 920 (que sólo contemplaron el parentesco natural o consanguíneo –y sólo, también, la filiación legítima o natural, entendida ésta última como la derivada de padres que podían contraer matrimonio entre sí en el momento de la concepción-).

Tales preceptos no tuvieron en cuenta el parentesco por afinidad ni el parentesco civil derivado de la adopción (pues, en el orden sucesorio y a efectos legales, sólo tomaban en consideración el parentesco fundado en la comunidad de sangre, con diferencias, dentro de la misma, entre el parentesco legítimo y el natural.)

Sin embargo, la doctrina fue admitiendo otras modalidades de parentesco, y, así, se ha podido hablar, progresivamente, del parentesco natural (inmediato, por consanguinidad, y mediato, por afinidad y cuasi afinidad), del parentesco civil (por adopción) y del parentesco religioso (por cognición espiritual por el bautismo: padrino y bautizado), quedando reducida la relación entre cónyuges (fuera del parentesco stricto sensu) como vínculo esencial “sui generis”.

En resumen, las líneas de la evolución del parentesco han sido las siguientes:

- a) *La supresión de la distinción entre filiación legítima e ilegítima natural y no natural (a partir de la Ley 11/1981, de 13 de mayo, que equiparó todas las filiaciones por naturaleza).*

- b) *La admisión del parentesco por adopción (en las Leyes de 1958, 1970 y 1981).*
- c) *El acercamiento de la afinidad a la consanguinidad.*
- d) *El reconocimiento creciente de las relaciones derivadas de las uniones de hecho “more uxorio”.*

De modo que se ha superado el limitado concepto del parentesco como exclusiva consanguineidad.

4. EVOLUCIÓN DEL PARENTESCO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES (especialmente, desde la perspectiva de la afinidad):

1.- Etapa de 1927 a 1945: El artículo 54 del Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes (TR de 28 de febrero de 1927), aprobado por el Real Decreto de 26 de marzo de 1927, disponía que “los grados de parentesco a que se refiere este Reglamento son todos de consanguinidad y han de regularse por la Ley civil” y que “los parientes por afinidad se consideran extraños para los efectos del Impuesto”. En la Tarifa aprobada por el Real Decreto 417/1927 no se hacía referencia alguna al parentesco por afinidad, figurando en el número 38 “los colaterales de grado distinto -por encima del sexto grado- y las personas que no tengan parentesco con el testador”. Y todos los reglamentos hasta el año 1967 se cuidaron de aclarar que la mención de colaterales y, también, de ascendientes y descendientes se refiere, en todo caso, al parentesco por consanguinidad (y no al de afinidad), especificando como una “fictio iuris”, que los parientes por afinidad se consideran extraños.

2.- Etapa de 1945 a 1964: La Ley de 17 de marzo de 1945, de reforma de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, admitió, por primera vez, el parentesco por afinidad, en la Tarifa del Impuesto, contemplando el parentesco entre ascendientes y descendientes por afinidad (expresándose, en la Exposición de Motivos de la Ley, que en la legislación

actual los parientes por afinidad son considerados como extraños, pero dicho parentesco produce efectos importantes en el campo del derecho común y en el orden familiar normal es evidente que en la línea recta crea una íntima relación motivadora de adquisiciones a título gratuito que el propio CC reconoce). El TR de la Ley de tales Impuestos de 7 de noviembre de 1947 no contiene norma alguna relativa al parentesco, limitándose a regular la Tarifa, en cuyo número 34 se incluye a los ascendientes y descendientes por afinidad (quedando el Reglamento encargado de concretar los aspectos generales relativos a la aplicación e interpretación del parentesco –reproduciendo, en su artículo 54, las normas sobre parentesco de anteriores Reglamentos, con la sola salvedad de excluir a los ascendientes y descendientes por afinidad de la consideración de extraños). El TR de la Ley de los citados Impuestos de 21 de marzo de 1958 tampoco reguló los aspectos generales del parentesco, dejándose dicha cuestión al Reglamento de 15 de enero de 1959 (cuyo artículo 54 continuó con pronunciamientos similares a los del Reglamento de 1947 –artículo que fue elevado a rango de Ley por el Decreto Legislativo que aprobó el TR del Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1967). En consecuencia, en esta Etapa, (a), los grados de parentesco referidos en la Tarifa son, en principio, de consanguinidad, con la salvedad de los ascendientes y descendientes por afinidad; (b), los demás parientes por afinidad se reputan extraños; y, (c), la Tarifa sigue contemplando, en su número 38, los colaterales de grados más distantes del cuarto y las personas que no tengan parentesco con el testador, que son los extraños. Por tanto, si los colaterales son sólo consanguíneos, los colaterales por afinidad no están contemplados en la Tarifa, pues, por definición no son extraños (a pesar de que el artículo 54 del Reglamento de 1947 los asimila, por una “fictio iuris”, con los mismos, es decir, con los extraños).

3.- Etapa de 1964 a 1987: La Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del Sistema Tributario, tampoco reguló la aplicación de las diversas modalidades y grados de parentesco, declarando vigente, en su Disposición Transitoria Segunda, el reglamento de 1959.

Como el artículo 10 de la Ley General Tributaria de 1963 proclamó el principio de legalidad o de reserva de Ley, la virtualidad, en la materia, en los Reglamentos periclitó, y, por ello, el TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el decreto 1018/1967, de 6 de abril, incorporó y elevó a la categoría de Ley las disposiciones vigentes incluidas en el artículo 54 del Reglamento de 1959; TR, el de 1967, que, en su artículo 30, indica que los grados de parentesco son todos de consanguinidad, salvo los previstos en el número 3 de la Tarifa (ascendientes y descendientes por afinidad).

En consecuencia, en esta etapa, (a), el parentesco entre ascendientes y descendientes, así como entre colaterales, comprende, genéricamente, tanto a los consanguíneos como a los afines; (b), para evitar la anterior asimilación, el artículo 30 del TR de 1967 especifica que los grados de parentesco son todos de consanguinidad, salvo las excepciones que se contemplan en la Tarifa, que son: los adoptantes y adoptados plenamente, los hijos del anterior matrimonio y del cónyuge del padre o madre de aquéllos –hijos con su madrastra o padrastro-, los hijos naturales reconocidos y el cónyuge del padre o madre de aquéllos – hijos naturales con su madrastra o padrastro-, y los ascendientes y descendientes por afinidad; y, (c) el citado artículo 30 del TR de 1967 no reprodujo el artículo 54.2 del Reglamento de 1959, que disponía que “los parientes por afinidad se considerarán extraños a los efectos del Impuesto, con lo que quedaron excluidos de la Tarifa toda vez que no son extraños sino parientes y la asimilación a los extraños es una “fictio iuris” que no puede hacerse sino por Ley.

4.- Última Etapa: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: En ella, la Tarifa aplicable se estructura en función de tres variables: a) el grado de parentesco, que determina una reducción distinta, según sea el mismo, y que se configura en los cuatro Grupos del artículo 20; b) la cuantía de la base liquidable, que lleva consigo la aplicación de tipos según la Escala progresiva, por tramos, del artículo 20; y, c)

la cuantía del patrimonio del heredero, legatario y donatario, que implica la aplicación de determinados coeficientes multiplicadores, previstos en el artículo 22.

La Ley 29/1987 no recoge (ha derogado, pues) el apartado 2 del artículo 30 del TR de 1967, que disponía -según se ha dejado expuesto- que “los grados de parentesco a que se refiere la Tarifa son todos de consanguinidad”, y tampoco ha restablecido la norma del Reglamento de 1959 que, por una “fictio iuris” asimilaba a los colaterales por afinidad con los extraños.

El Reglamento del citado impuesto, aprobado por el Real Decreto de 1629/1991, de 8 de noviembre, se limita a reproducir, en su artículo 42, las normas del artículo 20 de la Ley.

FUNDAMENTO DE DERECHO SÉPTIMO.- Un análisis del alcance de la nueva Tarifa contenida en el artículo 20 de la Ley nos permite sentar las siguientes conclusiones (favorable a la tesis sentada en las sentencias de instancia):

- A) El grupo I comprende los descendientes y adoptados menores de 21 años y, si el artículo 20 no dispusiera nada al respecto la expresión genérica de descendientes comprendería no sólo a los consanguíneos (recuérdese que la Ley de 1981 ha suprimido la distinción entre hijos legítimos e ilegítimos naturales y no naturales) sino también a los afines.*
- B) Lo mismo ocurre en el Grupo II respecto de los descendientes de 21 años o más y de los ascendientes.*
- C) Como no estaría justificado que recibieran el mismo trato los descendientes consanguíneos que los de por afinidad (hijastros), el artículo 20 menciona y tarifa expresamente, en el Grupo III, a los ascendientes y descendientes por afinidad.*

Y, además, se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado. Al haberse derogado el artículo 30.2 del TR de 1967 –que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos-, tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento, que el TR de 1967 y, tampoco, la Ley 29/1987 no han reproducido, ya, la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños.

Y, además de que “donde la Ley no distingue no cabe distinguir”, es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.

Expuesto cuanto antecede, debemos adicionar que las sentencias posteriores del TS de 14 de julio y 12 de diciembre de 2011 ratificaron dicha doctrina jurisprudencial, pero con anterioridad a éstas, en aplicación de lo expresado por la DGT en la referida consulta, no han faltado Tribunales económico administrativos regionales¹⁵³, o forales¹⁵⁴ que se han separado de la referida doctrina jurisprudencial, en base a un criterio administrativo arbitrario y contrario a derecho.

El TEAC, por su parte, mediante Resolución de fecha 14/11/2013 en recurso de alzada para la unificación de criterio nº 4129/2011 ha incluido a los colaterales por afinidad en el grupo III, y de este modo a efectos del impuesto no cabe distinguir entre los colaterales por consanguinidad y afinidad y también se les aplica el coeficiente multiplicador previsto para este grupo y no para los extraños, acogiendo así el sentir del Tribunal Supremo al respecto.

Sobre este particular no podemos más que mostrar nuestra disconformidad, *de lege data*, ya que equiparar consanguinidad y afinidad desde el punto de vista fiscal vulnera simple y llanamente el principio de proximidad parental respecto al difunto.

¹⁵³ Así en Sentencia de 21 de junio de 2013 el TSJ de Castilla-La Mancha revocó una Resolución del TEAR de dicha Comunidad que rechazaba la aplicación de la doctrina de la STS de 18/03/2003, basándose en que como se trataba de una única sentencia no generaba jurisprudencia, lo que el TSJ revocó, ya que con fecha 14 de julio de 2011 y 12 de diciembre de 2011 el TS ha dictado dos nuevas sentencias confirmando plenamente tal doctrina.

¹⁵⁴ Así se pronunció el TEA Foral de Álava en Resolución de 15 de diciembre de 2005.

Otro de los problemas que suscita el parentesco por afinidad es la ruptura del vínculo matrimonial, ya que roto el parentesco entre los cónyuges –situación harto frecuente en nuestros días- parece lógico que con ello se rompa simultáneamente el parentesco con los parientes del cónyuge. Extinguido el vínculo matrimonial por divorcio cesa el matrimonio (parentesco matrimonial) y en consecuencia debería cesar el parentesco accesorio (afinidad); de ahí que la DGT sostenga que salvo que el cónyuge divorciado haya adoptado al hijo de su ex cónyuge, el vínculo parental entre ambos desaparece y por tanto son considerados fiscalmente como extraños.¹⁵⁵

La STSJ Madrid de 13/10/2013 sentenció que los sobrinos por afinidad no pertenecían al grupo III de parentesco ya que este parentesco desaparece si se rompe entre los esposos ya que entiende que el parentesco afin dura lo mismo que dura el matrimonio y así, nace cuando se contrae y cesa cuando se disuelve o anula.

Respecto a la extinción del matrimonio por defunción de uno de los cónyuges, el TSJ de Murcia¹⁵⁶ y el TSJ de Asturias¹⁵⁷, sostienen que como quiera que en nuestro CC no se prevé que la muerte extinga el parentesco afin, basándose en la citada STS de 18 de marzo de 2003¹⁵⁸, declaran su subsistencia¹⁵⁹.

Desde la óptica civil, parece que no es lo mismo la extinción del vínculo matrimonial por divorcio que por defunción, y así en el primer caso se extinguiría el vínculo de afinidad y

¹⁵⁵ Consultas de la DGT de 14/08/ 2001, 04/05/2007, 25/10/2007 y 18/06/2010.

¹⁵⁶ STSJ de Murcia de fecha 25/05/2007.

¹⁵⁷ STSJ de Asturias de fecha 20/02/2009 y 9/03/2010.

¹⁵⁸ Aunque en la sentencia de 18/03/2013 no se pronuncia sobre dicho aspecto, ya que lo que se discute en la referida sentencia es si el sobrino carnal de la esposa premuerta del causante, es decir si un colateral de tercer grado por afinidad pertenece al grupo III (criterio del recurrente) o al grupo IV (Criterio de la AEAT) sentenciando el Alto Tribunal que la interpretación de la AEAT, es una transgresión del art. 20 de la Ley 29/1987, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual y colateral de tercer grado por afinidad, según el C.C, del causante (sin que quepa, ya la *fictio iuris* de asimilar a los colaterales por afinidad a los extraños) pues tal consideración requiere una Ley que así lo prevea, cuando además lo congruente con toda la evolución expuesta es que el grupo III del art. 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y de los descendientes por afinidad que no fueron incluidos en el grupo II.

¹⁵⁹ Con fecha 1/04/2014 el TS ha vuelto a dictar una nueva sentencia (STS 1693/2014) en dicho sentido en fase de casación desestimando los argumentos de la Abogacía del Estado y de la CCAA de Madrid, declarando que los sobrinos políticos forman parte del grupo III interpretando que el legislador no ha querido que hubieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y afinidad. En el caso enjuiciado se pronuncia expresamente sobre la circunstancia de que la disolución del matrimonio por fallecimiento no extingue el parentesco por afinidad.

por el contrario en el segundo el vínculo de afinidad persiste, aunque en este último caso tampoco desaparecen los problemas *per se* ya que debemos considerar que el viudo/a puede contraer segundas nupcias y por tanto constituir “segundos” parientes afines, lo que supondría que el número de parientes afines iría en aumento con cada matrimonio, tras la defunción del primer cónyuge.

Las recientes consultas de la DGT de 23/12/2015 (V4132-15) y la de 19/02/2016 (V0687-16) establecen de forma contundente que desaparecido el vínculo conyugal, desaparece el vínculo afín y por tanto la sucesión en términos fiscales es la correspondiente a un extraño.

Para paliar dicha situación, en alguna CC.AA. como Aragón, se ha previsto expresamente que el parentesco por afinidad no se extinga por el fallecimiento, salvo que hubiere segundas nupcias¹⁶⁰.

En cuanto a la legislación fiscal catalana, se dictó la Instrucción número 4/2006 de 24 de julio al objeto de aclarar las reducciones en el impuesto a propósito del parentesco por afinidad estableciéndose que este tipo de parentesco solo tiene origen y soporte en el matrimonio, y por tanto no se acepta el parentesco por afinidad derivado de las uniones estables de pareja o de otras situaciones asimiladas, (ya que en caso contrario habría que considerar los parientes afines derivados de relaciones de hecho) ya que presupone el vínculo matrimonial entre dos personas para que exista parentesco por afinidad con la familia del cónyuge, aclarando que este tipo de parentesco se extingue por divorcio y nulidad matrimonial y por el contrario persiste tanto en el caso de separación matrimonial como en el caso de fallecimiento de uno de los cónyuges, atendida que la muerte aunque disuelve el matrimonio es independiente de la voluntad de sus miembros y que la separación matrimonial no disuelve el matrimonio¹⁶¹.

Obviamente en el caso de separación matrimonial, al no suponer una disolución del vínculo matrimonial y siendo posible en derecho la reconciliación matrimonial, el parentesco afín se mantendría, si bien la referida instrucción no resuelve la cuestión en relación a los

¹⁶⁰ Ley 3/2012 de 8 de marzo. Art 12.7.

¹⁶¹ Contestación de la DGT Autonómica número 244E/11; La Instrucción 4/2006 de 24 de julio se basa en STSJ número 95/2000 de 10 de febrero.

parientes afines derivados de segundas y posteriores nupcias tras el fallecimiento del anterior cónyuge.

La cuestión ha sido recientemente resuelta en fecha 14/07/2016 por el T.S. en sentencia 1777/2016 (R. 3316/2015), en la cual estima el recurso para la unificación de doctrina interpuesto por el recurrente contra STSJ Madrid de fecha 28/05/2015 que casa y anula confirmando la resolución del TEAR de Madrid de fecha 28/06/2012, mediante la cual se establece que el parentesco por afinidad no se extingue cuando fallece la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad, ya que históricamente la norma general e imperante ha sido la de la subsistencia de la afinidad a pesar de la extinción del matrimonio que le dio origen según el brocardo *ad finitas in coniuge superstite non deletur*, y en ausencia de una ley que así lo disponga, el sobrino por afinidad ha de ser incluido en el grupo III del artículo 20 de la LISD.

Respecto al parentesco civil o adoptivo, consecuencia de la adopción¹⁶² en la actualidad supone que los adoptantes ocupan en la sucesión de sus hijos adoptivos la misma posición que los padres legítimos o naturales y viceversa, equiparándose así los hijos adoptivos a los descendientes en la sucesión de los adoptantes.

Obviamente la relación de parentesco que existe entre los padres biológicos y sus hijos se extingue con motivo de la adopción del hijo por tercera persona, por lo que en el supuesto que éste fuere designado heredero por sus padres biológicos, su reducción por parentesco sería la correspondiente a un extraño (grupo IV) ya que de otra forma disfrutaría de esta reducción de parentesco por duplicado, es decir de los ascendientes biológicos y de los ascendientes adoptivos u adoptantes. Tras la adopción, quedan extinguidos todos los vínculos que el adoptado tenía con su familia biológica, tal y como dispone el art. 178.1 CC. (la patria potestad, el deber y el derecho a alimentos y los derechos sucesorios y además, el adoptado dejará de tener los apellidos y la vecindad civil e incluso la nacionalidad de la familia biológica)

¹⁶² Negocio jurídico aprobado por un juez por el que se crea entre dos personas una relación de carácter paterno-filial en el que fundamentalmente se intenta proteger el interés de menores que carecen de familia, aunque tal y como señala RAYA MEDINA, Fernando en “*La adopción y el impuesto de Sucesiones*”, pág. 869, puede haber motivos que no sean lícitos, tales como los evadir el impuesto sucesorio, obtener una determinada nacionalidad o conseguir una subrogación en un contrato de arrendamiento urbano.

Supuesto similar ocurre en la denominada gestación por sustitución (maternidad subrogada o vientre de alquiler), ya que en ésta se exige la renuncia de la madre biológica, y a este respecto también conviene recordar que aunque en la actualidad, en España está expresamente prohibida¹⁶³, se han reconocido como relaciones paterno-filiales aquellas realizadas en otros países en que la legislación así lo permite, tales como California, Rusia o la India.

Respecto al parentesco matrimonial¹⁶⁴, que es el que viene constituido por el vínculo conyugal, desde la reforma tributaria de 11 de junio de 1964 se le otorga el mismo trato fiscal a los cónyuges que a los descendientes legítimos mayores de 21 años, en el grupo II.

En el parentesco matrimonial se plantea la problemática derivada del matrimonio de convivencia, es decir del matrimonio simulado o sin consentimiento para obtener algún tipo de ventaja administrativa (nacionalidad o residencia) o económica (transmisión de pensión) o fiscal (reducción por parentesco) pero este tipo de situaciones deben combatirse por la vía civil al faltar el consentimiento del contrato matrimonial dado que no existe penalmente hablando una regulación punitiva dirigida de manera directa para reprimir este tipo de conductas, según TRAPERO BARREALES¹⁶⁵.

Idéntica consideración se puede aplicar a las parejas de hecho constituidas a tal fin.

En relación con el parentesco matrimonial homosexual, se ha planteado recientemente por parte del TS una cuestión de inconstitucionalidad al TC en fecha 21/5/2015 al juzgar un caso de una pareja homosexual que no tuvo la oportunidad de contraer matrimonio ya que a su fallecimiento aún no se hallaba legalizado el matrimonio entre personas del mismo sexo y aún no se había dictado la ley de parejas estables en Asturias, por lo que se le negó su consideración como grupo II e incluirlo como grupo IV.

¹⁶³ Art. 10. Ley de Técnicas de Reproducción Asistida.

¹⁶⁴ El TS (sala 3ª) mediante Auto de 21 de Mayo de 2015 ha planteado al TC, la posible inconstitucionalidad del impuesto en cuanto a la aplicación como “extraño”, al conviviente *more uxorio* en pareja homosexual antes de la entrada en vigor de la Ley de matrimonios del mismo sexo en el año 2005, aún a pesar de que la STC 92/2014 de 10 de Junio, afirmó que: “no toda imposibilidad de cumplir requisitos legales para contraer matrimonio permite concluir que quienes se vean así impedidos, tengan solo por ello los mismos derechos y deberes que quienes conviven matrimonialmente”.

¹⁶⁵ TRAPERO BARREALES María A.; *Matrimonios ilegales y Derecho Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p.119

Como quiera que el vínculo matrimonial de acuerdo con la normativa civil (art.85 CC) tan solo se disuelve por muerte de uno de los cónyuges, por nulidad o por divorcio, se plantea la problemática relativa a los cónyuges separados.

Tanto la Administración estatal como la catalana entienden¹⁶⁶ que el cónyuge separado sigue siendo cónyuge a efectos fiscales y como tal le permite practicar la misma reducción fiscal que al cónyuge no separado, al entender que separado o no, pertenece al grupo II de parentesco, y todo ello con independencia de si la separación es de hecho o de derecho (judicial), no distinguiendo, por tanto, entre la separación fáctica y la separación jurídica, aún a pesar de que solo esta última causa un estado civil propio, el de separado.

Expuesto cuanto antecede, y tras la aparente lógica de todo ello, lo anterior no deja de entrañar una contradicción con lo que ocurre desde el punto de vista civil o sucesorio. En efecto, el cónyuge separado de hecho o de derecho en Catalunya es decir el cónyuge que ya no convive maritalmente con su otro cónyuge no tiene derecho a suceder *ab intestato* al difunto si en el momento de la apertura de la sucesión estaba separado judicialmente, o de hecho o si había pendiente una demanda de nulidad, de divorcio o de separación (Art. 442-6.1 CCCat.), como tampoco el conviviente en pareja estable tiene derecho a suceder *ab intestato* al causante si estaba separado de hecho en el momento de su muerte (Art. 442-6.2 CCCat). Pero, la ausencia de convivencia marital no tan solo supone la pérdida del derecho a suceder en la sucesión *ab intestato* sino que al mismo tiempo de acuerdo con el Art. 233-19.1.b CCCat, también supone la extinción del derecho a la prestación compensatoria, la pérdida de la prestación alimentaria en las parejas estables, (Art. 234-12 CCCat) la pérdida del año de viudedad (Art. 231-31.2 CCCat) y la pérdida del cuarta viudal (Art. 452.6 CCCat).

El dislate matrimonial-sucesorio está servido, puesto que en los casos citados se goza de derecho a reducción fiscal mientras que desde el punto de vista civil se carece de derecho sucesorio alguno en la sucesión intestada.

¹⁶⁶ Consulta nº 153E/13. Dirección General de Tributos de Cataluña; También la DGT Española, la cual en la consulta V2264-06 de 16/11/2006, expresó que el cónyuge separado legalmente también merece ser incluido en el grupo II, ya que sólo la muerte, la declaración de fallecimiento y el divorcio, son causas de disolución del matrimonio, de acuerdo con el art.85 CC ya que la separación no produce la ruptura del vínculo existente entre ambos cónyuges.

Por tanto la referida reducción tan sólo serviría para aquél supuesto en que la sucesión sea testada y se haya beneficiado expresamente al cónyuge separado, algo ciertamente inusual, aunque posible porque puede ocurrir el fallecimiento iniciada la separación con un testamento anterior pendiente de modificación.

A su vez también resulta sorprendente que la convivencia entre extraños otorgue la misma deducción que la no convivencia entre los cónyuges. En efecto, dos extraños que convivan juntos en Cataluña¹⁶⁷ tendrían derecho, a deducir idéntica cuantía por reducción de parentesco que dos cónyuges que no conviven juntos, ya que a estos efectos se asimilan al grupo II.

Lo anterior pone de manifiesto que el legislador catalán asimila a las relaciones parentales, las relaciones convivenciales, aunque a las parentales no se les exija convivencia, inclusive las matrimoniales.

Otro supuesto singular se produce por razón de la tutela del causante ya que esta relación no confiere al tutor ningún grado de parentesco con el tutelado, por lo que debe ser encuadrada en el Grupo IV, salvo que, tenga algún grado de parentesco con el causante que le permita ser incluida en otro grupo. A estos efectos, el grado de parentesco deberá determinarse según las reglas del CC (contestación a consulta de la DGT de 15 de junio de 2005 (V1106-05)). En la mayoría de las ocasiones los tutores suelen ser familiares de los tutelados no en vano la legislación civil establece un orden de prelación de familiares que abarca desde el cónyuge hasta los hermanos, pasando por los hijos y los ascendientes, aunque lo determinante es la idoneidad de los mismos que deberá ser determinada por la autoridad judicial y obviamente en estos casos se les aplicaría las reducciones correspondientes de parentesco; Ahora bien, también puede ocurrir que el tutor pueda ser una persona sin relación de parentesco (una fundación tutelar o un tercero) y más teniendo en cuenta que en la actualidad se permite la auto tutela, es decir, que en previsión de incapacidad futura se designe por anticipado un tutor libremente, y en ese caso sí éste no es pariente carece de reducción en el impuesto, lo cual no deja de ser criticable, ya que se trata

¹⁶⁷ Así se siguen equiparando en la última reforma operada por la Ley 2/2014 de Presupuestos Catalana, en el art. 122.5.

de una situación hasta cierto punto asimilable a la *patria potestad* prorrogada, por lo que merecería algún tipo de reducción singular, aunque el asunto es más complejo ya que una persona puede tener varios tutores a lo largo de su vida y el cargo puede hallarse retribuido o profesionalizado, circunstancias que sin duda impiden su asimilación parental desde el punto de vista fiscal.

Por otra parte se han incorporado por las legislaciones autonómicas “nuevos parientes” y en relación con ello conviene recordar que en el mismo grupo II, el legislador fiscal catalán junto al cónyuge, hijos, descendientes y ascendientes, ha incluido la pareja estable o de hecho, a la cual le otorga, idéntica reducción cuántica e idéntico trato fiscal que al parentesco matrimonial¹⁶⁸ y también ha asimilado las antes citadas situaciones convivenciales de ayuda mutua¹⁶⁹ a las cuales el art. 36 de la norma vigente¹⁷⁰ les otorga tanto la reducción por parentesco¹⁷¹, como la reducción por adquisición de vivienda habitual del grupo II, bastando para ello la notoriedad de la convivencia durante dos años de antelación a la defunción.

Respecto a las parejas de hecho, aunque no se hallan reguladas en la legislación estatal, ello no obsta a que dentro del ámbito autonómico se las reconozca¹⁷² y regule desde la óptica civil y a efectos fiscales¹⁷³ se las equipare o asimile a los cónyuges en el ISD tal y como figura en el siguiente cuadro resumen:

¹⁶⁸ Por el contrario, nótese que la pareja de hecho en el impuesto al que éste complementa, es decir en el IRPF, carece de relevancia fiscal alguna.

¹⁶⁹ El art. 240 del CCCat regula las referidas uniones convivenciales de ayuda mutua, en las cuales basta la convivencia en común en una vivienda con el propósito de ayudarse mutuamente en régimen de compartimiento de gastos o trabajo doméstico con el límite de cuatro personas.

¹⁷⁰ Ley 19/2010 de 7 de junio, modificada en su art. 36 por la Ley 2/2014 de Presupuestos para Cataluña.

¹⁷¹ Así como el respectivo coeficiente multiplicador previsto para este grupo de parentesco.

¹⁷² Excepto en Aragón, Murcia, Ceuta y Melilla.

¹⁷³ Así lo ha expresado la DGT a través de la consulta vinculante nº: V2935-11 de 16/12/2011 en la cual se planteaba si tras el fallecimiento de uno de los miembros de la pareja, el otro miembro superviviente tenía que declarar el ISD cuando resulta que la totalidad de los bienes se habían atribuido por testamento a los hijos del difunto en un anterior matrimonio, a lo que la DGT contestó que la equiparación es exclusivamente fiscal y no civil, por lo que si el miembro de la pareja no ha resultado ser heredero, no tendrá la obligación de declarar el ISD, ya que la equiparación fiscal no le otorga derechos sucesorios desde un punto de vista civil.

	CCAA	REGULACION CIVIL	ASIMILACION FISCAL ISD ¹⁷⁴
1.	CATALUÑA	CCCat Libro II Art. 234 – 1 a 234-14.	Ley 19/2010 de 7 de Junio del ISD. Art. 59.
2.	ANDALUCIA	Ley 5/2002 de 16 de Diciembre de Parejas de hecho.	D. Legislativo 1/2009 de 1 de Septiembre. Art. 17.1.a)
3.	ARAGON	D. Legislativo 1/2011 de 22 de Marzo. Código del Derecho Foral Aragonés. Art. 303 y ss.	No existe asimilación.
4.	ASTURIAS	Ley 4/2002 de 23 de Mayo de Parejas estables.	D. Legislativo 2/2014 de 22 Octubre. Art 24.1.a)
5.	BALEARES	Ley 18/2001 de 19 de Diciembre de Parejas estables.	D. Legislativo 1/2014 de 6 de Junio. T.R. Tributos Cedidos Art. 60
6.	CANARIAS	Ley 5/2003 de 6 de Marzo de Parejas de hecho.	Ley 5/2003 de 6 de Marzo. Art. 12
7.	CANTABRIA	Ley 1/2005 de 16 de Mayo de Parejas de hecho.	D. Legislativo 62/2008 de 19 de Junio. Art 6.1.
8.	C. LEON	Decreto 117/2002 de 24 de Octubre de creación de Registro de Uniones de hecho.	D. Legislativo de 1/2013 de 12 de Septiembre. Art. 22.1.a)
9.	C. MANCHA	Decreto 124/2000 de 11 de Julio de Parejas de hecho.	Ley 2/2012 de 19 de Abril. Art. 4. 9.
10.	C.VALENCIANA	Ley 5/2012 de 15 de Octubre de Uniones de hecho.	Ley 5/2012 de 15 de Octubre. Art. 15
11.	EXTREMADURA	Ley 5/2003 de 20 de Marzo de Parejas de hecho.	D. Legislativo 1/2013 de 21 de Mayo. T.R. Tributos Cedidos Art. 31
12.	GALICIA	Ley 2/2006 de 14 de junio, Disp. Adicional 3ª. 2	Ley 1/2011 de 28 de Julio. Art. 12
13.	MADRID	Ley 11/2001 de 19 de Diciembre de Uniones de hecho.	D. Legislativo 1/2010 de 21 de Octubre. Art. 26
14.	NAVARRA	Ley Foral 6/2000 de 3 de Julio de Parejas estables.	Ley Foral 38/2013 de 28 de Diciembre. Art. 5 según requisitos de Ley Foral 13/2000 de 4 Diciembre.
15.	PAIS VASCO	Ley 2/2003 de 7 de Mayo de Parejas de hecho.	Decreto Foral Normativo Bizkaia 3/1993 de 22 de Junio del ISD. Art. 3.4 y Art. 19.9.

Aunque hay que señalar respecto a su equiparación que tal y como señala BARBERAN LAHUERTA¹⁷⁵ en el caso de Holanda, país pionero en su regulación, el trato preferencial fiscal que se otorga a los cónyuges y que fue extendido a las parejas de hecho tan solo

¹⁷⁴ La asimilación fiscal en algunos casos, no tan solo se realiza exclusivamente a efectos del ISD, sino también a efectos de otros tributos.

¹⁷⁵ BARBERAN LAHUERTA M. Angel; *La imposición sobre las herencias...* p. 54.

acontece cuando acrediten haber convivido juntas más de cinco años, y siempre después de alcanzar la edad de veintiún años, reduciéndose proporcionalmente la desgravación en función del número de años inferiores a cinco.

Expuesto cuanto antecede destacaremos que:

i) Desde el punto de vista autonómico, el concepto fiscal de familia y por extensión el de parentesco se ha extendido a unas nuevas formas de convivencia que no constituyendo parentesco se adecuan a las nuevas formas de convivencia actual.

ii) Desde el punto de vista legislativo, existe un tratamiento fiscal injusto al aplicar igual trato fiscal a parientes de grado desigual. La legislación estatal confiere la misma reducción a todos los ascendientes sin distinción, a todos los descendientes sin distinción y a los colaterales de segundo y tercer grado sin distinción de grado alguno entre sí.

iii) La aplicación generalizada de todas estas deducciones por parentesco no deja de ser una aproximación, aunque lejana, a lo descrito en la propuesta fiscal del informe Carter, en el sentido de que las transferencias de bienes y derechos realizadas en el interior de las unidades familiares, no son generadoras de impuesto, ya que en definitiva no existe creación de riqueza alguna sino que simplemente se transmite entre sus miembros.

2.3. EL PARENTESCO EN LOS IMPUESTOS SUCESORIOS EN EUROPA, EE.UU. Y JAPÓN¹⁷⁶

A continuación se examinan los principales rasgos relativos al parentesco en un número significativo de países europeos en los que existen impuestos sucesorios¹⁷⁷ y en los que el parentesco con el difunto se tiene en cuenta tanto para la aplicación de unos mínimos

¹⁷⁶ Según publica <http://successions-europe.eu> y <https://e-justice.europa.eu>

¹⁷⁷ Se halla abolido el impuesto sucesorio en Suecia (2005), Italia (2001), Portugal (2004), Malta (1992), Chipre (1997) y Eslovaquia (2004), aunque en Italia y en Portugal se ha creado un impuesto análogo en la transmisión de inmuebles por herencia y por donación. No existe impuesto sucesorio en Andorra; En las repúblicas bálticas de, Estonia, Letonia y Lituania no existe impuesto sobre donaciones.

exentos como para la aplicación de los tipos impositivos, aunque no existe, en la actualidad, armonización desde el punto de vista fiscal¹⁷⁸.

Los principales rasgos fiscales relativos al parentesco son los siguientes:

Austria: El tipo impositivo depende del parentesco entre el beneficiario y el causante.

Alemania: El tipo impositivo depende del parentesco entre el beneficiario y el causante; al mismo tiempo que existen exenciones en función de la relación entre el beneficiario y el causante.

Bélgica: En las regiones de Bruselas y Valonia el impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen cuyo tipo impositivo depende del grado de parentesco; En la región de Flandes se aplican en las sucesiones de padres a hijos tipos específicos en función de los bienes heredados.

Bulgaria: El cónyuge, los descendientes en línea recta y los padres del causante están exentos del impuesto.

Croacia: El cónyuge, descendientes, ascendientes, están exentos y también los hermanos del causante, yernos y nueras si vivían con el causante.

Dinamarca: El cónyuge está exento del impuesto y el resto de parientes tributan en función de su relación de parentesco.

¹⁷⁸ Aunque desde el punto de vista civil se ha realizado un importante esfuerzo para crear el denominado certificado sucesorio europeo ya que no debemos olvidar que en la sucesión confluyen a menudo el ordenamiento europeo, estatal, autonómico e incluso local, lo cierto es que el Reglamento 650/2012 excluye de su ámbito tanto las cuestiones fiscales como las cuestiones administrativas de Derecho público. También conviene destacar que desde la Comisión Europea con fecha 15 de Diciembre de 2011 se publicó una Recomendación (que carece de carácter de vinculante para los Estados miembros) que aconseja la adopción de determinadas medidas fiscales, dada la imposibilidad de homogeneización de legislaciones y la problemática surgida en torno a la doble imposición, dado que son pocos los países que cuentan con convenios para evitar la doble o múltiple imposición y las medidas unilaterales adoptadas vía deducción por doble imposición se han rebelado como insuficientes lo que se traduce en un obstáculo para la libertad de circulación de empresas, capitales y personas. Así se dispone que corresponde al Derecho nacional determinar el cálculo de los tributos sucesorios así como sí la inscripción de los bienes sucesorios en un registro están sujetos a tributación, sin alterar la fiscalidad sucesoria.

Eslovenia: El cónyuge, los hijos y sus descendientes están exentos del impuesto.

Finlandia: El tipo impositivo depende del grado de parentesco.

Francia: Existe un mínimo exento en función del grado de parentesco y el tipo impositivo aplicable también depende del grado de parentesco. La pareja de hecho y los hermanos que conviven en el mismo hogar, con ciertos requisitos, están exentos. Se tiene en cuenta si el heredero tiene tres o más hijos para aplicar una reducción adicional¹⁷⁹.

Grecia: El tipo impositivo varía en función del grado de parentesco. Así mismo se establece una importante exención para los casos en que los herederos sean la esposa del causante, siempre que hubiese durado la cohabitación al menos cinco años, y los hijos menores de 13 años.

Holanda: Los tipos impositivos dependen del grado de parentesco.

Hungría: Exención total del impuesto para los parientes directos del testador (cónyuge, hijos y ascendientes).

Irlanda: El cónyuge no se somete a imposición y existen mínimos exentos cuyo importe varía en función del grado de parentesco.

Lituania: Están exentos del impuesto el cónyuge, los hijos, los padres, tutores, pupilos, abuelos, nietos y hermanos.

Luxemburgo: Está exenta la adquisición de bienes por herencia por descendientes de primer y segundo grado.

Mónaco: El nivel de imposición varía en función del grado de parentesco entre el difunto y su heredero, de tal forma que la filiación directa y entre esposos tributa al 0%, entre

¹⁷⁹ Así, lo señala BELTRANE, Pierre; *Introducción a la Fiscalidad en Francia*, Atelier, Barcelona, 2004, p.160

hermanos al 8%, entre tíos y sobrinos al 10%, el resto de colaterales al 13% y los no parientes al 16%.

Polonia: Cónyuge, hijos, nietos y hermanos exentos de impuesto. Según el grado de parentesco el tipo impositivo varía.

Reino Unido: El cónyuge o la pareja de hecho está totalmente exenta de impuestos.

Republica Checa: Desde 1998 no tributan ascendientes, descendientes y cónyuges y desde el 2009 tampoco tributan los hermanos, sobrinos, cónyuges de hijos, padres del cónyuge y parejas de hecho.

Suiza: El impuesto es exaccionado por los cantones y presentan grandes diferencias de tributación entre unos y otros, aunque en líneas generales y por lo que aquí interesa en la mayoría de ellos el cónyuge superviviente y los descendientes directos están exonerados de gravamen, aunque también hay cantones en los que se exonera a los ascendientes.

Estados Unidos: La sucesión a favor del cónyuge americano no está sujeta al impuesto.

Japón: Existen exenciones para los menores de edad, los discapacitados y para los esposos que lleven casados más de 20 años y las personas que suceden al difunto distintas al cónyuge, hijos, y ascendientes sufren un gravamen adicional.

La importancia del parentesco en Europa ya fue resaltada en el estudio realizado en 1970 por URIARTE Y ZULUETA¹⁸⁰ que concluyó en aquel entonces que el parentesco se tenía en cuenta en los siete países que formaban el Mercado Común y con arreglo al mismo se trataba de forma diferente a los parientes en las sucesiones existiendo siete escalas o categorías de herederos en España, seis en Holanda y Luxemburgo, cinco en Alemania, Italia y Bélgica y cuatro en Francia y además en Bélgica y Luxemburgo se trataba de forma diferente las sucesiones entre los cónyuges según tuvieran descendientes o no, siendo en todos ellos un impuesto progresivo según la cuantía de la herencia, excepto en Luxemburgo

¹⁸⁰ URIARTE Y ZULUETA, Manuel M^o, *Los impuestos sobre las Sucesiones en España y en la Comunidad Económica Europea*, Hacienda pública Española nº 6-7, Madrid, 1970, p. 199 a 200.

donde era proporcional y en Francia donde también era proporcional sólo cuando se trataba de sucesiones entre extraños o colaterales de tercer y cuarto grado, destacando que el tipo impositivo era altísimo cuando la sucesión se trataba entre extraños y así en Francia se aplicaba un tipo fijo del 60%, en Italia un tipo de hasta un 80% y en España de hasta un 84%, afirmando el citado autor que la invitación al fraude era casi irresistible y que nada tenía de extraño que los legados a personas que no formaban parte de la familia habían prácticamente desaparecido en los testamentos españoles, recomendando el autor una armonización del impuesto a nivel europeo basada en una escala única y un número no muy elevado de coeficientes reductores o multiplicadores en función del grado de parentesco.

BARBERAN LAHUERTA¹⁸¹ también realizó un estudio de ciertos aspectos de la imposición sobre las sucesiones en diversos países de la OCDE tales como, Dinamarca, Suecia, Grecia, Portugal, Bélgica, Holanda, Italia, Noruega, Reino Unido, Alemania, Francia y Suiza, y en particular por lo que aquí interesa, concluyó que en la mayoría de estos países existen deducciones en función de la intensidad del vínculo familiar entre el causante y el beneficiario, siendo las más importantes aquellas que afectan al cónyuge, que en determinados países suponen la casi exención de impuestos y a continuación, por orden de importancia, son las que afectan a los hijos y otros descendientes y también a los ascendientes y por último, los parientes colaterales de segundo y tercer grado así como ciertos parientes afines como suegros, yernos y nueras, siendo todos estos los que gozan de menores deducciones. A juicio del citado autor las deducciones en favor de los miembros más cercanos de la familia se otorgan con el fin de reconocer la participación de estos en el patrimonio que va a transmitirse, o bien como medida integradora de la familia como institución que vertebra a la sociedad; así de esta forma el principio de protección a la familia quedaría fiscalmente reflejado con las citadas deducciones.

Por último y con referencia a la dimensión europea del impuesto, resulta inevitable aludir a que con fecha 3 de Septiembre de 2014 (asunto C-127/2012¹⁸²) se dictó una sentencia del

¹⁸¹BARBERAN LAHUERTA M. Angel; *La imposición en las herencias: situación actual...* p. 51-64

¹⁸² La Sentencia dictada en el asunto C-127/12 de 3 de septiembre de 2014 dictada por el TJUE, declara que el Reino de España ha incumplido sus obligaciones al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y de las sucesiones entre los causahabientes y donatarios residentes y no residentes en España y entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones o actos similares de disposición de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste. El tribunal en la citada sentencia, tras examinar la normativa reguladora del impuesto que grava las donaciones y las sucesiones tanto a nivel estatal como a nivel autonómico, concluye que constituyen restricciones de los movimientos de

TSJUE que condenó a España por el incumplimiento del ordenamiento comunitario al discriminar a los no residentes europeos en territorio español, por lo que España ha tenido que adecuar su legislación fiscal mediante la Ley 26/2014 de 27 de Noviembre de 2014, la cual modifica la Ley 29/1987 de 18 de Diciembre del ISD, de tal forma que en caso de que se adquieran bienes y derechos por herencia, si el causante hubiera sido residente de un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE distinto de España, los contribuyentes tienen derecho a aplicar la normativa propia de la CC.AA., donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situado en España, y en su defecto si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicaría la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde resida el sujeto pasivo; En el caso de que el causante hubiera sido residente en una CC.AA., los contribuyentes no residentes en territorio español pero residentes en la UE o EEE, tienen derecho a aplicar la normativa propia aprobada por dicha CC.AA.; De esta forma se dispensa igual trato fiscal al residente como al no residente y por tanto se elimina la discriminación sufrida por el no residente que hasta la fecha tan solo podía aplicar la legislación fiscal estatal, que por lo que aquí interesa, permitía aplicar una reducción por parentesco notablemente inferior a la prevista en la normativa autonómica.

capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o donación de éstos, y así, la normativa de un estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento o del lugar de residencia del donante y del donatario, en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales. Sigue afirmando el tribunal que en el asunto enjuiciado se observa que la legislación aplicable prevé que las CC.AA establezcan unas reducciones fiscales que solo se aplican en caso de conexión exclusiva con ese territorio, y de ello resulta que la sucesión en la que interviene un causahabiente o un causante que no reside en territorio español o una sucesión que tiene por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de estas reducciones fiscales y ello no pretende en modo alguno poner en cuestión el reparto de competencias entre el Estado y las CC.AA ya que únicamente está en discusión el criterio de conexión que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residan en el territorio de la comunidad o cuando el bien inmueble esté situado en su territorio, no teniendo por objeto la normativa década CC.AA. sino la legislación estatal. La vulneración del principio de la libre circulación de capitales se centra en que no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato fiscal; Por otra parte, debe ponerse de manifiesto que la Sentencia de la audiencia nacional de 23 de Julio de 2015 (recurso 411/2014) ha puesto de manifiesto que las reducciones de las CC.AA a los residentes comunitarios, se pueden aplicar con carácter retroactivo, prevaleciendo así la tesis de que el tradicional principio de irretroactividad tributaria, cede ante la primacía del Derecho comunitario.

Ahora bien, salvada la discriminación citada por parte del legislador español, la discriminación a mi juicio no se halla saldada ya que se plantea otro problema consistente en que por esta vía se va a aplicar una legislación autonómica distinta en función del lugar de residencia del heredero y por tanto, no dudo en que pueda ser denunciada España en el futuro por considerar que su legislación autonómica es discriminatoria; Ya que, tal y como se precisa en la citada sentencia, la organización de los regímenes fiscales nacionales debe respetar los principios establecidos por los Tratados y el problema se plantea cuando atañe a situaciones que no se circunscriben al interior de un solo Estado miembro. Un ejemplo ilustra el asunto: Un ciudadano alemán con residencia en Alemania y con la totalidad de su caudal en Alemania fallece y nombra herederos a sus tres hijos alemanes a partes iguales, los cuales son residentes en Cataluña, Madrid y Galicia, y en aplicación de la legislación descrita, como el causante es residente en un país de la UE distinto de España y la totalidad de sus bienes están situados fuera de España (Alemania), a cada uno de sus hijos herederos se le aplica la normativa fiscal de la CC.AA. en donde reside cada uno de ellos, lo que pone de manifiesto una distinta deuda tributaria en función del territorio donde resida el causahabiente y por tanto pone de manifiesto una discriminación por razón del territorio donde se resida y por lo que aquí interesa, pone de manifiesto una distinta cuantía en la aplicación de la reducción de parentesco en cada tributo autonómico.

2.4 EL PARENTESCO EN LA LEGISLACION DEL ESTADO

A continuación se examinará en la legislación estatal la regulación del parentesco en el impuesto. En la legislación del Estado se halla contemplada la siguiente reducción por parentesco de la base imponible de acuerdo con los siguientes grupos:

- a) Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menor de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.857,59 euros.
- b) Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956.87 euros.

c) Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado (tanto consanguíneos como afines), ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.¹⁸³

d) Grupo IV: En las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.¹⁸⁴

Adicionalmente, a la reducción por parentesco, a esta circunstancia personal, la legislación estatal otorga las siguientes reducciones en las que tiene incidencia la pertenencia a un determinado grupo de parentesco:

i) Reducción por seguros de vida

Se aplica una reducción del 100 por 100, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados, se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario.

ii) Reducción por transmisión de la vivienda habitual¹⁸⁵

De un porcentaje de reducción del 95 por 100, con límite cuantitativo de 122.606,47 euros¹⁸⁶ para cada contribuyente, gozan las adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes pertenezcan al siguiente grado de parentesco: cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o bien pariente

¹⁸³ La mayoría de las CC.AA. a este grupo de parentesco le otorgan una exigua reducción aproximadamente de 8000€, excepto Canarias por importe de 9.300€.

¹⁸⁴ La mayoría de las CC.AA. no otorgan reducción alguna a estos parientes, excepto Baleares, que les otorga la ridícula reducción de 1000€

¹⁸⁵ Un estudio pormenorizado de la citada reducción se puede consultar en *La vivienda en el Impuesto sobre Sucesiones*, por ROZAS VALDÉS, José Andrés, en *La Fiscalidad de la vivienda en España*, Civitas, Navarra, 2011, p. 501-533

¹⁸⁶ Resulta absurdo a mi juicio que la cuantía se cifre en decimales cuando hablamos de cifras de cientos de miles de euros.

colateral, mayor de sesenta y cinco años, que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento¹⁸⁷.

Esta es una de las reducciones fiscales que más han mejorado, o han sido objeto de nueva creación como reducción propia por parte de las CC.AA. lo que supone que el porcentaje de reducción ha sido alzado desde el 95% hasta incluso el 100% (Extremadura), condicionándola en algunos casos a que la vivienda se halle situada en el respectivo territorio tales como Canarias, Extremadura y Galicia, lo que a juicio de ADAME MARTINEZ¹⁸⁸ puede ser contrario a un principio elemental de Derecho comunitario cual es, la libre circulación de capitales (art.63 y 65 TFUE).

iii) Reducción por transmisión de empresa individual, negocio o participación en entidades.

Se disfrutará de una reducción del 95% en la transmisión de los bienes y derechos arriba indicados, cuando la adquisición se verifique a favor del cónyuge o de descendientes o adoptados de la persona fallecida o en caso de no existir descendientes o adoptados¹⁸⁹, a favor de ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el cuarto grado, siempre que se cumplan otros requisitos adicionales¹⁹⁰.

ADAME MARTINEZ,¹⁹¹ afirma que aunque inicialmente la citada reducción fue concebida para asegurar la subsistencia de la empresa familiar, posteriormente, fue ampliada de tal forma que en la actualidad se aplica a todo tipo de empresas y del mismo modo desde la UE

¹⁸⁷ Respecto al requisito de convivencia del pariente colateral con el causante, se exige que causante y heredero convivan en una vivienda habitual común, (que sea residencial habitual de ambos) con independencia de cuál sea el título en virtud del cual cada uno de ellos habita en aquélla, que pertenezca en parte al difunto, (debe formar parte del caudal relicto) y ello excluye que el colateral tenga su propia residencia habitual. (DGT 7 /03/ 2006.V0398-06).

¹⁸⁸ADAME MARTINEZ, Francisco David; *La compatibilidad de diversas medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas con el Derecho Europeo en Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente*, CEF. Madrid, 2015, p. 90 y ss.

¹⁸⁹ A esta previsión legislativa es a la que hacíamos referencia con anterioridad en el sentido que en defecto de un grupo de parientes, el beneficio fiscal se traslada a los siguientes parientes más próximos.

¹⁹⁰Un estudio completo y detallado del citado beneficio fiscal tanto a nivel estatal como autonómico desde el prisma legal y jurisprudencial ha sido realizado por ADAME MARTINEZ, Francisco David, en *Beneficios fiscales para la empresa familiar en los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2014.

¹⁹¹ADAME MARTINEZ, Francisco David; *Beneficios fiscales para la empresa familiar en los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2014, p. 21 a 36.

se ha alentado y recomendado a los Estados miembros que amplíen el ámbito subjetivo de aplicación a terceros, dada la importancia que éstas poseen en el tejido empresarial europeo para preservar el nivel de empleo.

A título ilustrativo, se cita la CC.AA. de Andalucía, que con fecha 1 de agosto de 2016 mediante Decreto Ley 4/2016 de 26 de Julio ha creado una nueva reducción autonómica por la adquisición «mortis causa» e «inter vivos» de una explotación agraria, flexibilizando el requisito exigido de que ejercicio de la actividad agraria sea de manera personal y directa por el transmitente, suprimiendo el que constituya su principal fuente de renta, reduciendo el periodo de mantenimiento de la explotación de diez a cinco años y por lo que aquí interesa, será de aplicación tanto a parientes directos como a los asalariados agrarios con determinados requisitos y es que si su finalidad es facilitar la sucesión de la explotación agraria a fin de lograr la continuidad de dichas actividades económicas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, es obvio que hay que ampliar el ámbito de la reducción a terceros.

Por otra parte, al igual que la reducción anterior, se ha de poner de manifiesto que la mayoría de las CC.AA. han alzado la reducción del 95% prevista en la norma estatal hasta incluso el 100% (Extremadura) condicionando a que la empresa radique en el respectivo territorio (Galicia, Principado de Asturias, Andalucía, Canarias, Castilla y León, La Rioja , Murcia...) y ello puede vulnerar en opinión de ADAME MARTINEZ¹⁹² principios elementales de Derecho comunitario cual es, la libre circulación de capitales (art.63 y 65 TFUE) o la libertad de establecimiento (art.49 TFUE) al haber confirmado el TJUE que las sucesiones constituyen movimientos de capitales.

iv) Reducción por adquisición de bienes del Patrimonio Histórico y obras de arte

Cuando en la base imponible del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyan bienes del Patrimonio Histórico Español, del Patrimonio Histórico o Cultural de las CCAA u objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las

¹⁹²ADAME MARTINEZ, Francisco David; *La compatibilidad de diversas medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas.....* p.107 y ss.

cantidades establecidas a efectos de lo previsto en el art. 26.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (en adelante, LPHE), se aplica una reducción del 95 por 100 de su valor, en unión del requisito de permanencia exigido.

v) Reducción por duplicidad de Transmisiones mortis causa¹⁹³

Sí unos mismos bienes o derechos fueren objeto de dos o más transmisiones mortis causa en un periodo máximo de diez años a favor de descendientes, en la segunda y ulteriores transmisiones se deduce en la base imponible el importe de lo satisfecho por este impuesto en las transmisiones precedentes; De esta forma tan solo resulta aplicable a los descendientes y no a las transmisiones del resto de parientes.

Por otra parte hemos de tener en cuenta que a diferencia de las legislaciones de las CC.AA. en la legislación estatal no existen otras bonificaciones relativas al parentesco, contemplándose en la actualidad exclusivamente la deducción por doble imposición internacional (art. 23 LISD)¹⁹⁴ y bonificaciones en Ceuta y Melilla (art. 23 bis LISD) en un 50% de la cuota respecto de los hechos imposables sujetos respecto de los que resulten competentes las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, de acuerdo a la Ley 22/2009, de Cesión de Tributos que son las adquisiciones *mortis causa*, incluidos seguros de vida cuando el causante tuviera su residencia habitual en Ceuta y Melilla durante los cinco años anteriores a la defunción; La bonificación en cuota se eleva al 99% para adquisiciones *mortis causa* por sujetos pasivos comprendidos en el grupo I y II.

La referida deducción obedece a que las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla poseen un régimen fiscal privilegiado al objeto de incrementar tanto la residencia como el establecimiento de empresas con el objeto de contribuir a su desarrollo económico dada su

¹⁹³ Art. 20.3 LISD.

¹⁹⁴ Sin perjuicio de lo establecido en los Tratados Internacionales suscritos por España y que forman parte de nuestro ordenamiento interno, se establece una deducción en cuota que será la menor de las dos cantidades siguientes: El importe efectivo satisfecho en el extranjero (sin recargos, intereses ni sanciones) por un impuesto similar que grave ese incremento de patrimonio y la cantidad resultante de aplicar el tipo medio efectivo del ISD español al incremento patrimonial correspondiente a esos bienes situados fuera de España.; Mientras 18 estados miembros de la UE recaudan impuestos relativos al fallecimiento de una persona, hay nueve que no lo hacen; De las 18 que lo hacen, éstos lo hacen de forma muy distinta, por lo que la UE ha admitido en numerosas ocasiones la doble imposición pero los convenios para evitar la doble imposición son escasos por lo que es necesario acogerse a las normas internas en materia de deducción por dicho concepto, todo ello sin perjuicio de la recomendación de la Comisión Europea de 15/12/2011 que insta a los Estados miembros a mejorar las soluciones fiscales.

lejanía y aislamiento geográfico, siendo por tanto, objetivos de política fiscal dignos de protección.

2.5.- EL PARENTESCO EN LA LEGISLACION AUTONOMICA

Al ser el ISD un tributo cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común¹⁹⁵, en cuanto a su recaudación¹⁹⁶ y también en cuanto a su capacidad normativa¹⁹⁷, por este motivo, junto con la normativa estatal, nos encontramos con la legislación autonómica, dictada en relación con los siguientes aspectos del tributo:

- a) Reducciones de la base imponible. Regulando, en su caso, las establecidas por el Estado, en condiciones similares a las reguladas por éste, mejorándolas¹⁹⁸ y creando propias;
- b) Tarifa del impuesto;
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente;
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota;¹⁹⁹
- e) Gestión y liquidación del impuesto.²⁰⁰

A continuación se examinará, específicamente el factor del parentesco en la normativa autonómica catalana y posteriormente en el resto de legislaciones autonómicas tanto desde el punto de vista de las reducciones de la base imponible, como desde las deducciones en cuota.

¹⁹⁵ Art. 11.d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las CC.AA., redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, con efectos a partir del 1 de enero de 2002 y art. 17.1.c) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

¹⁹⁶ Artículo 24 de la Ley 21 /2001, de 27 de diciembre.

¹⁹⁷ Artículo 19.2.c) de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre y art. 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

¹⁹⁸ Mediante el aumento del importe o porcentaje de reducción, la ampliación subjetiva o la disminución de requisitos para su aplicación. Así, las CC.AA. poseen reducciones propias distintas de las estatales que se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa estatal, y reducciones estatales mejoradas a las que sustituyen; A *sensu contrario*, en el caso que la reducción establecida por la CC.AA. no signifique una mejora respecto de la del Estado, será de aplicación preferente la estatal frente a la autonómica. Así, existen tres tipos de reducciones: Las **reducciones propias o autonómicas** creadas por la Comunidad Autónoma y distintas de las previstas por la normativa estatal; Las **reducciones autonómicas análogas**, que son similares a las establecidas por el Estado y las **reducciones autonómicas mejoradas**, que amplían y mejoran las condiciones de aplicación de la reducción estatal.

¹⁹⁹ Las deducciones y bonificaciones autonómicas son compatibles con las estatales y se aplican con posterioridad a las reguladas por la normativa estatal.

²⁰⁰ Supeditado a la creación del servicio de asistencia al contribuyente.

2.5.1. EL PARENTESCO EN EL ISD EN CATALUÑA

A) Mejoras: Asimilación de parejas de hecho al matrimonio y de situaciones convivenciales de ayuda mutua a otros descendientes (grupo II)

Los miembros de las uniones estables de pareja reguladas por los artículos 234-1 a 234-14 en el libro segundo del Código Civil de Cataluña (Ley 25/2010, de 29 de Julio)²⁰¹, se asimilan a efectos de este impuesto, a los cónyuges, a todos los efectos.

La referida previsión legal se haya contenida en la actualidad en el artículo 59 de la Ley 19/2010²⁰², de 7 de Junio, de regulación del ISD, exigiendo el apartado segundo del citado precepto que para poder disfrutar de la referida asimilación o tratamiento fiscal, el sujeto conviviente debe acreditar la existencia de esta unión mediante la escritura pública de formalización de convivencia otorgada como mínimo dos años antes de la muerte del causante o bien mediante acta de notoriedad de la convivencia cuya duración sea superior a más de dos años ininterrumpidos o si tuvieren un hijo en común.

El referido trato fiscal²⁰³ también abarca y se extiende a las relaciones entre un cónyuge o un conviviente en pareja estable y los hijos del otro cónyuge o del otro miembro de la pareja, es decir, se asimila a efectos fiscales la sucesión entre personas con relación paterno-filial de derecho con la sucesión entre personas con relación paterno-filial de hecho, igualándose así a las que corresponderían para los descendientes y los adoptados o para los ascendientes y los adoptantes. A tales efectos, se consideran relaciones paterno-filiales de hecho las relaciones que se establecen entre una persona y los hijos de su cónyuge o de su pareja estable, sin necesidad de que los adopte.

O sea, se equiparan los hijos comunes habidos en el matrimonio, con los hijos comunes habidos en la pareja de hecho, y todos éstos a su vez con los hijos de tan solo uno de los cónyuges (hijastros) ya sean fruto de una relación matrimonial anterior o una relación extra matrimonial y al mismo tiempo, con los hijos de uno sólo de los miembros de la pareja de hecho fruto de una relación de pareja de hecho anterior o una relación extra pareja.

²⁰¹ Con anterioridad la normativa catalana sobre parejas de hecho se hallaba regulada en la Ley 10/1998 de 15 de Julio, vigente hasta el 1/01/2011.

²⁰² Con anterioridad a la Ley actual, la pareja de hecho gozaba del referido trato fiscal en virtud del artículo 31 de la Ley 25/1998 de 31 de Diciembre de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro.

²⁰³ Se haya contemplado en el artículo 60 de la Ley 19/2010 de 7 de Junio de regulación del ISD.

Dicho lo cual, obsérvese que el hijo de un cónyuge de una relación matrimonial anterior, es decir un descendiente por afinidad, que pertenecería al grupo III en la legislación estatal, se equipara a un descendiente del propio difunto, es decir al grupo II de parentesco, en la legislación fiscal catalana²⁰⁴.

Por otra parte, el legislador catalán respecto a las relaciones convivenciales de ayuda mutua, reguladas en los artículos 240-1 a 240-7²⁰⁵, las ha asimilado al “resto de descendientes” del grupo II, de acuerdo con lo previsto en el artículo 36 de la Ley 19/2010, a efectos de la aplicación de la reducción *mortis causa* de parentesco (lo que supone una reducción de 50.000 €²⁰⁶, la equivalente a un nieto del causante), de adquisición de vivienda habitual (lo que supone una reducción del 95% del valor de la vivienda habitual del difunto), de personas de avanzada edad²⁰⁷ y también a efectos de la aplicación del coeficiente multiplicador para determinación de la cuota tributaria (que supone, de acuerdo con el artículo 58 de la Ley 19/2010 la aplicación del coeficiente multiplicador 1, lo que a su vez les equipara tanto el grupo I como el grupo II).

Para poder disfrutar de esta reducción, el conviviente o convivientes supervivientes deben acreditar simplemente la existencia de la relación de convivencia de ayuda mutua mediante una escritura pública de formalización de la relación, otorgada, como mínimo, dos años antes de la muerte del causante, o bien posteriormente mediante acta de notoriedad de la convivencia que demuestre un período mínimo de dos años.

Por relaciones de convivencia de ayuda mutua debe entenderse las relaciones de convivencia de dos o más personas que conviven en una misma vivienda habitual que, sin

²⁰⁴ Lo anterior, a mi juicio plantea la siguiente problemática consistente en que un descendiente podría practicar una reducción por parentesco de su padre biológico y una reducción por parentesco de su padrastro, lo que supondría la aplicación de dos reducciones por parentesco respecto a un ascendiente real y otro ficticio pero asimilado a efectos del impuesto.

²⁰⁵ Ley 25/2010 de 29 de Julio (libro segundo del Código Civil de Cataluña). Con anterioridad esta institución se hallaba regulada en la Ley 19/1998 de situaciones de convivencia de ayuda mutua vigente hasta el 1/01/2011 y su tratamiento fiscal se hallaba previsto en su disposición adicional.

²⁰⁶ Con anterioridad a 1 de febrero de 2014, la ley 2/2014, Ley de presupuestos en Cataluña para el ejercicio 2014, dicha cuantía se hallaba prevista en 150.000 euros.

²⁰⁷ Obsérvese que esta reducción en Cataluña no resulta aplicable al grupo III de parentesco, lo que entraña una grave discriminación hacia estos parientes, puesto que resulta inaudito que se permita esta reducción a dos extraños por razón de su convivencia y no se permita a los hermanos y sobrinos del difunto esta reducción, simplemente porque no conviven juntos.

constituir una familia nuclear, comparten sin contraprestación y con voluntad de permanencia y ayuda mutua, los gastos comunes o el trabajo doméstico, o ambas cosas, tanto si la distribución es igual como desigual y si la carga económica sólo es asumida por uno o varios de los convivientes y la del trabajo por el otro u otros.

Los titulares de las relaciones de convivencia de ayuda mutua son personas mayores de edad, sin parentesco entre ellas en la línea recta, aunque puedan ser parientes en la línea colateral sin límite de grado, o simplemente personas con relaciones de amistad o compañerismo siempre que no estén unidas por vínculo matrimonial o unión estable de pareja. El número de convivientes sin parentesco queda limitado a cuatro, e ilimitado en caso de parientes.

Expuesto cuanto antecede, debemos concluir que el tratamiento fiscal del parentesco en Cataluña se ha desnaturalizado puesto que se han asimilado al mismo no tan solo situaciones extra parentales o de facto, sino también situaciones carentes de *afectio* familiar o parental, tales como situaciones puramente convivenciales, resultando inusual que la reducción por parentesco de un nieto en la herencia de su abuelo tenga el mismo trato fiscal que la reducción por asimilación de parentesco entre dos personas que comparten una vivienda con voluntad de permanencia, y que la misma sea superior incluso a la reducción por parentesco correspondiente a un ascendiente (30.000 €) o a un hermano (8.000 €); En definitiva los miembros de una situación convivencial de ayuda mutua reducen lo mismo que un nieto, más que el padre del difunto (ascendiente) y seis veces más que el hermano del difunto, lo que evidencia que en la legislación catalana prima el factor convivencial sobre el parental.

El tratamiento fiscal de las situaciones convivenciales de ayuda mutua teniendo en cuenta que los parientes que pueden configurar esta situación, concretamente los colaterales, provoca que aquellos hermanos que se hallan conviviendo juntos se acojan a esta reducción –de cumplir los requisitos formales previstos al respecto para su reconocimiento- en lugar de la reducción por parentesco ya que ésta les subsume en el grupo III, mientras que la situación convivencial les equipara al resto de descendientes del grupo II, así como les otorga derecho al resto de reducciones antes descritas por asimilación lo que supone una discriminación entre los propios colaterales, en razón al factor de convivencia.

A modo de ejemplo obsérvese que un hermano que hereda del otro, su vivienda habitual, sin convivir juntos, resulta que para tener derecho a la reducción por adquisición de su vivienda habitual tendría que tratarse de una persona mayor de 65 años y haber convivido como mínimo dos años con éste; sin embargo, en el supuesto que conviviesen juntos en situación convivencial de ayuda mutua, sin límite de edad, se podría practicar la reducción, ya que se les aplicaría ésta en consideración a la relación convivencial y no en relación a ser pariente colateral.

De esta forma la situación convivencial de ayuda mutua se puede llegar a convertir en un negocio jurídico para los extraños que permite alterar las reducciones que otorga el grado de parentesco en el impuesto con fines fraudulentos, mediante una simple Acta Notarial de convivencia de ayuda mutua, la cual se soporta documentalmente en un simple certificado de empadronamiento de los *convivientes*.

Ello supone una distorsión jurídica en la reducción por parentesco por aplicación de la convivencia, ya que a igual grupo de parentesco le corresponde un tratamiento fiscal distinto en función de la convivencia o no con el difunto. Este diferente trato fiscal se halla avalado por la propia *Direcció General de Tributs de Catalunya* (consulta número 19E/12).

El tratamiento fiscal de las situaciones convivenciales de ayuda mutua tan solo resulta aplicable en las transmisiones *mortis causa*, mientras que el tratamiento fiscal de las parejas de hecho y sus descendientes resulta aplicable tanto en éstas, como las transmisiones lucrativas *inter vivos*. (Artículo 59 y 60 de la Ley 19/2010 del ISD en Cataluña).

B) Cuantías de las reducciones por parentesco, que mejoran la estatal²⁰⁸

Las cuantías de reducción por parentesco mejoran notablemente las estatales:

²⁰⁸ En la Ley de presupuestos de la Generalitat de Catalunya para 2014, el grupo parlamentario CIU, producto de su alianza con ERC, aprobó mediante la Ley 2/2014 una serie de modificaciones en el ISD en este territorio que afectan, entre otros, a las reducciones por parentesco, de tal manera que éstas se ven reducidas de una manera muy significativa en relación con las reducciones anteriores; En particular el cónyuge minorra su reducción en 400.000 euros, los hijos minoran su reducción en 175.000 euros, el resto de descendientes minoran su reducción en 100.000 euros los ascendientes minoran su reducción en 70.000 euros y por último el Grupo III minorra su reducción en 42.000 euros. Las nuevas reducciones resultan de aplicación a los hechos imponible devengados a partir del 1 de febrero de 2014.

a) Grupo I (adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años): 100.000 euros, más 12.000 euros por cada año de menos de veintiuno que tenga el causahabiente hasta el límite de 196.000 euros.

b) Grupo II (adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiún años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes):

Cónyuge: 100.000 euros.

Hijo: 100.000 euros.

Resto descendientes: 50.000 euros.

Ascendientes: 30.000 euros.

c) Grupo III (colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes²⁰⁹ por afinidad): 8.000 euros.

d) Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños): No se aplica ninguna reducción por razón de parentesco.

Los importes anteriormente indicados se reducen a la mitad en el caso de que el contribuyente opte por aplicar cualquiera de las siguientes reducciones y exenciones:

a) Las reducciones por adquisición de empresa individual, actividad profesional o participaciones en entidades), salvo la reducción por vivienda habitual regulada por el apartado tercero de dicho artículo, que es de aplicación en todos casos.

b) Las reducciones por adquisición de bienes del causante utilizados en la explotación agraria del sucesor y por adquisición de bienes del patrimonio natural y las exenciones y reducciones reguladas por la Ley del Estado 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

c) Cualquier otra reducción de la base imponible o exención que requiera solicitud por parte del contribuyente o que dependa de la concurrencia de determinados

²⁰⁹ Según la consulta número 257E/10 *Dirección General de Tributos de Catalunya* en este grupo se hallan incluidos los nietos del cónyuge llamados a la sucesión.

requisitos cuyo cumplimiento corresponda exclusivamente a la voluntad del contribuyente.

La opción debe ejercitarse en el plazo de presentación voluntaria del impuesto y en el caso de haber solicitado más de una opción y de forma diferente en cada caso, se entiende que vale la opción realizada en último lugar. El derecho de opción no se rehabilita si, como resultado de la comprobación administrativa, no se reúnen los requisitos de aplicación de una o más de una de las reducciones exenciones alternativas por los que se hubiera optado, y tampoco si se incumplen las reglas de mantenimiento a las que queda sujeto el disfrute definitivo de las reducciones o exenciones mencionadas.

C) Reducción por seguros de vida

Reducción del 100% de las cantidades a percibir, cuando el beneficiario sea cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado del contratante fallecido con un límite de 25.000 euros.

D) Reducción por adquisición mortis causa de empresa individual (actividad empresarial o profesional)

El objeto de la reducción es la adquisición *mortis causa* de empresa individual, o negocio profesional, siendo la cuantía de la reducción del 95% del valor de los elementos patrimoniales afectos, siempre que el grado de parentesco sea de ascendiente, adoptante, cónyuge, descendiente, adoptado, colaterales de segundo y tercer grado, tanto por consanguinidad como por afinidad; Se trata de una reducción análoga a la estatal y por tanto incompatible con la misma.

E) Reducción por adquisición mortis causa de participaciones en entidades que no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario

El objeto de la reducción es la adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades siendo la cuantía de la reducción del 95% del valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorado con el importe de las deudas que derivan del mismo, y el valor del patrimonio neto de la entidad, siempre que el grado de parentesco sea ascendiente, adoptante, cónyuge, descendiente, adoptado, colaterales de segundo y tercer

grado, tanto por consanguinidad como por afinidad; Se trata de una reducción análoga a la estatal y por tanto incompatible con la misma.

F) Reducción por adquisición mortis causa de vivienda habitual

El objeto de la reducción es la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante y la cuantía de la reducción es el noventa y cinco por ciento del valor con un límite de 500.000 euros por el valor conjunto de la vivienda siempre y cuando el sujeto pasivo sea cónyuge, ascendientes o adoptantes, descendientes o adoptados y colaterales mayores de 65 años que hubiesen convivido con el causante durante dos años anteriores al fallecimiento. Se trata de una reducción análoga a la estatal y, por tanto, incompatible.

G) Reducción por adquisición mortis causa de bienes del patrimonio cultural

El objeto de la reducción consiste en el noventa y cinco por ciento del valor de aquella adquisición mortis causa de bienes culturales de interés nacional y los bienes muebles catalogados, calificados e inscritos de acuerdo con la Ley 9/1993, del Patrimonio Cultural Catalán así como los bienes inscritos y catalogados del patrimonio histórico o cultural de las otras Comunidades Autónomas de acuerdo con la normativa específica que los regule, y los bienes comprendidos en los apartados 1 y 3 del art. 4 de la ley del Impuesto del Patrimonio estatal siempre y cuando el parentesco con el causante sea de cónyuge, descendientes, ascendientes o adoptantes o colaterales hasta el tercer grado. Se trata de una reducción análoga a la estatal y, por tanto, incompatible.

H) Reducción por sobreimposición decenal

Cónyuge, descendientes ascendientes, adoptantes y adoptados tienen derecho a aplicar una reducción fija o una reducción proporcional que oscila entre el 10 y el 50% en función del tiempo transcurrido desde la anterior transmisión *mortis causa* en un periodo máximo de diez años en la segunda y ulterior transmisión para el supuesto de transmisión de los mismos bienes.

I) Transmisión mortis-causa de explotación agraria

Junto a las anteriores reducciones que implican mejoras sobre las reducciones estatales, procede examinar a continuación aquellas reducciones autonómicas catalanas propias que incorporan como requisito el parentesco con el causante.

Cónyuge, descendientes ascendientes, adoptantes y adoptados y colaterales hasta el tercer grado siempre que resulten ser adjudicatarios de elementos patrimoniales utilizados en una explotación agraria titularidad del difunto y que el causahabiente reúna la condición de ser agricultor profesional, entre otros, se les aplica una reducción del noventa y cinco por ciento del valor del bien adquirido.

J) Bienes del patrimonio natural

En el caso de transmisión de fincas rústicas destinadas a actividades forestales, siempre que se hallen en terrenos de interés natural y correspondan al cónyuge, descendientes, ascendientes y colaterales de hasta tercer grado se les aplica una reducción del noventa y cinco por ciento del valor del bien adquirido.

K) Reducción adicional

Esta reducción prevista en el art. 30 de la Ley 19/2010 para determinados grados de parentesco fue suprimida por la Ley 2/2014 de Cataluña a partir del 1 de febrero de 2014. (art. 122.4 Ley 2/2014 de Presupuestos de la Generalitat de Cataluña).

L) Coeficientes Multiplicadores

En Cataluña, para hallar la cuota tributaria, se han regulado coeficientes multiplicadores propios exclusivamente en función de la relación de parentesco con el causante, pero obviando referencia alguna al patrimonio preexistente de los beneficiarios, en contra de lo que ocurre en la mayoría de las CC.AA. y en la legislación estatal. En el capítulo siguiente se aborda de manera más detallada esta cuestión.

M) Bonificación por parentesco²¹⁰

Esta bonificación también ha sufrido una importante modificación en la última reforma operada (Art. 122.6 de la Ley 2/2014 de Presupuestos de Cataluña), de tal manera que en la actualidad sólo los cónyuges podrán aplicar una bonificación del 99%, mientras que el resto

²¹⁰ Con anterioridad a la referida reforma y por tanto de aplicación a los hechos imponibles anteriores a 1 de febrero de 2014 la bonificación era del 99% para los contribuyentes de los grupos I y II desde el 1 de enero de 2011(art 58 bis Ley 19/2010 de Cataluña), sin embargo la actual crisis económica ha provocado la rebaja sustancial de esta bonificación.

de contribuyentes del grupo I y II podrán aplicar una bonificación en la cuota tributaria del ISD en el porcentaje medio ponderado que resulte de aplicación para cada tramo de la base imponible de acuerdo con una escala de porcentajes que oscila entre el 99% para aquellas bases que no superen los cien mil euros y el 20% aplicable a aquellas bases superiores a tres millones de euros, porcentajes que se reducen a la mitad en caso que el contribuyente opte por aplicar otras reducciones legales, excepto la de vivienda habitual.

La referida tarifa de tabulación de las bonificaciones es la siguiente:

	B. Imponible hasta €.	Bonificación %	Resto B. Imponible Hasta €.	Bonificación %
1	0	0	100.000	99,00
2	100.000	99	100.000	97,00
3	200.000	98	100.000	95,00
4	300.000	97	200.000	90,00
5	500.000	94,20	250.000	80,00
6	750.000	89,47	250.000	70,00
7	1.000.000	89,60	500.000	60,00
8	1.500.000	76,40	500.000	50,00
9	2.000.000	69,80	500.000	40,00
10	2.500.000	63,84	500.000	25,00
11	3.000.000	57,37	En adelante	20,00

2.5.2.- EL PARENTESCO EN EL ISD EN OTRAS LEGISLACIONES AUTONOMICAS

A continuación se describen las principales singularidades fiscales del parentesco en el resto de territorios autonómicos

GALICIA ²¹¹	
1.	- Equiparación de parejas de hecho inscritas en el registro y cónyuges.
2.	Reducción por parentesco: Grupo I: 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 límite de 1.500.000 euros. Grupo II: 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, 400.000 euros. ²¹² Grupo III: 8.000 euros. Grupo IV: no ha lugar a reducción. Adquisición de vivienda habitual del causante: - Cónyuge: Reducción 100% límite 600.000 € - Descendientes, ascendientes, colaterales por consanguinidad y adoptados y adoptantes: Reducción entre el 95 y el 99 % según valor del inmueble con un límite de 600.000 euros. Deducciones fiscales: -Grupo I: Bonificación fiscal del 99% del importe de la cuota.

²¹¹ Art. 2. Ley 13/2015 de 24 Diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas con efectos de 1/1/2016.

²¹² Según el periódico "La Nueva España "con esta medida la Xunta de Galicia ha exonerado el 99% del impuesto para la gran mayoría de contribuyentes.

ANDALUCIA²¹³

1. - Equiparación parejas de hecho inscritas en el Registro de Uniones de Hecho de la CC.AA. a matrimonios.

- Equiparación a adoptantes y adoptados de aquellas personas que realicen o sean objeto de acogimiento familiar tanto a efectos de reducciones como de coeficientes multiplicadores.
Adquisición de vivienda habitual del causante:
2. - Reducción del 99,99% cuando la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual del adquirente ²¹⁴ al tiempo de fallecimiento del causante.
3. Mejora en Base Imponible a parientes por discapacidad:

- Los sujetos pasivos de Grupo III y IV con discapacidad igual o superior al 33%, con base imponible no superior a 250.000 euros, y con patrimonio preexistente de primer tramo (de 0 a 402.678,11 €), se les aplica una reducción variable que determine una base liquidable de importe 0.
4. Reducción propia para Grupo I y II y asimilados:

-Si el valor de los bienes y derechos no excede de 175.000,00 euros, la base liquidable será cero, siempre que se trate de sujetos pasivos con patrimonio preexistente que este comprendido en el primer tramo de la escala establecida en el Art. 22 de la Ley del ISD.

Bonificaciones y Deducciones fiscales.
5. -No existen bonificaciones autonómicas.
6. Reducción autonómica Explotaciones agrarias.

Reducción propia para las adquisiciones *mortis causa e inter vivos* de explotaciones agrarias del 99% para cónyuges descendientes y equiparados,²¹⁵ aunque también se admite con ciertos requisitos su aplicación a no parientes si es un trabajador del difunto.

²¹³ Art. 17 D. Legislativo 1/2009 de 1 de septiembre, Texto refundido en materia de tributos cedidos.

²¹⁴ Son los mismos parientes que los comprendidos en la norma estatal; En el caso de que no sea la vivienda habitual del adquirente se aplica la reducción del 95%.

²¹⁵ Decreto Ley 4/2016, de 26 de Julio de Andalucía.

ARAGON

1. Reducción propia en adquisición mortis causa del 100% para:
 - Hijos menores (18 años) con límite de 3.000.000 €.
 - Cónyuge, ascendientes y descendientes en unión de otros requisitos relativos al patrimonio preexistente y en función del resto de reducciones.
2. Bonificación en cuota:
 - Del 50% en Grupos I y II²¹⁶ para bases de 100.000€ y patrimonio preexistente de 100.000€ en unión de otros requisitos.

ASTURIAS²¹⁷

1. Equiparación de parejas estables a cónyuges y de adoptados a personas en régimen de acogimiento
2. Mejora en reducción por parentesco:
 - Equiparación de parejas estables a los cónyuges.
 - Equiparación de las personas que sean objeto de acogimiento familiar a los adoptantes y adoptados.

Bonificaciones en cuota

 - Bonificación del 100% en la cuota para Grupo II, siempre que la base imponible sea igual o inferior a 150.000€ y que su patrimonio preexistente no sea superior a 402.678,11 €. ²¹⁸
 - Bonificación del 100% en la cuota para discapacitados de grado igual o superior al 65% siempre que su patrimonio preexistente no sea superior a 402.678,11 €²¹⁹ con independencia de su parentesco con el causante y con independencia de la base imponible del impuesto.

²¹⁶ Art.3.2 de la Ley 10/2015, de 28 de Diciembre, de Medidas Fiscales.

²¹⁷ Arts. 17 a 23 del D. Legislativo 2/2014 de 22 de Octubre, T.R. de Tributos cedidos de Asturias..

²¹⁸ Obsérvese que los descendientes de más de veintiún años resultan ser discriminados del resto de descendientes en función de la edad ya que si bien es cierto que se ha previsto una bonificación del 100% de la cuota para el grupo II de parentesco, entre los que se hallan los descendientes mayores de veintiún años, se les exigen requisitos adicionales tales como, que su base imponible sea igual o inferior a 150.000 euros, y que su patrimonio preexistente no sea superior a 402.678,11 euros.

²¹⁹ Se exige un grado de minusvalía elevado y que su patrimonio sea reducido.

CANTABRIA²²⁰

1. Mejora en reducción por parentesco:
 - Asimilación de pareja de hecho inscrita en registro a los cónyuges.
2. Reducción de los Seguros de vida:
100% al cónyuge, ascendientes y descendientes
3. Bonificación en cuota para grupo I y II:
 - del 99%.
4. Reducción de sobreimposición decenal para descendientes.
5. Reducción por adquisición de vivienda habitual del 99% para cónyuge, descendientes y colaterales

CASTILLA Y LEON²²¹

1. Mejora en reducción por parentesco:

En las adquisiciones «mortis causa», los descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes podrán aplicarse las siguientes reducciones:

 - a) En el caso de descendientes y adoptados de veintiún o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 60.000 euros .
 - b) En el caso de descendientes y adoptados menores de veintiún años, 60.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el contribuyente
 - c) Una reducción variable calculada como la diferencia entre 250.000 euros y la suma de las siguientes cantidades: Las reducciones que les pudieran corresponder por aplicación de la normativa estatal y la reducción que les corresponda por aplicación de las letras a) y b) de este apartado .Las reducciones que les pudieran corresponder por aplicación de los artículos 12, 14, 15, 16 y 17 de este texto refundido.**2.** En el caso en que la diferencia a la que se refiere la letra c) del apartado anterior sea de signo negativo, el importe de la reducción regulada en esta letra será de cero.

²²⁰ Ley Cantabria 6/2015 de 28 de Diciembre.

²²¹ D.L. 1/2013 de 12 de septiembre, art. 12 a 17.

CASTILLA - LA MANCHA²²²

1. -Equiparación parejas de hecho a cónyuges y personas objeto de acogimiento a adoptados.
2. - Bonificación en cuota para los grupos I y II del 95%.
3. - Bonificación en cuota del 95% para discapacitados con grado igual o superior al 65%.

LA RIOJA²²³

1. Mejora adquisición mortis causa:
 - Reducción del 99% en explotaciones agrarias, empresas y negocios y participaciones a los cónyuges, pareja de hecho, descendientes adoptantes, adoptados, y hasta colaterales por consanguinidad hasta el cuarto grado.
2. - Bonificación en cuota para los grupos I y II del 99% o 98% en función de si la base liquidable supera o no los 500.000€ pero con residencia en esta CC.AA en los 5 últimos años o en otra CC.AA. que admita recíprocamente el domicilio fiscal en La Rioja²²⁴.

EXTREMADURA²²⁵

1. - Asimilación de pareja de hecho al matrimonio.
2. - En las adquisiciones mortis causa por descendientes y adoptados menores de 21 años, se practicará una bonificación del 99% del importe de la cuota.
3. -En las adquisiciones mortis causa por descendientes y adoptados de veintiún o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, incluidos los seguros sobre la vida, se aplicará una bonificación autonómica del 99%, 95% o 90% de la cuota tributaria en función de que la base imponible no supere los 175.000 euros, 325.000 euros y 600.000 euros. La aplicación de esta bonificación se halla condicionada a que el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 600.000 euros.

²²² L. 8/2013 de Medidas Tributarias Castilla-La Mancha. art. 17

²²³ Ley 6/2015 de medidas fiscales y administrativas para 2016.

²²⁴ Respecto a la exigencia de la residencia en la CC.AA. véase la nota 186.

²²⁵ L. Extremadura 1/2015 de 10 de febrero de Medidas tributarias.Art.6 bis

VALENCIA²²⁶	
1.	<p>Bonificaciones y Deducciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> -Bonificación en cuota del 75% por parientes de los grupos I y II. -Bonificaciones en cuota del 75% en las adquisiciones mortis causa por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33% cualquiera que sea el grado de parentesco con el causante, siendo incompatible con la anterior.²²⁷
MURCIA²²⁸	
	<ul style="list-style-type: none"> -Deducción en cuota del 99% para los parientes del grupo I y del 50% para el grupo II, después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas.
GUIPÚZCOA	
	<p>Mejora en reducción por parentesco en Grupo II:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Corresponden a este grupo los colaterales de cuarto grado de consanguinidad, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, inclusive los resultantes de las parejas de hecho, grados más distantes y extraños se establece una reducción de 8.075 €
VIZCAYA	
	<ul style="list-style-type: none"> - En los Seguros de vida el porcentaje de reducción oscila entre un 10% y un 50% según el grupo de parentesco. -Los extraños se benefician de una reducción del 10%.
NAVARRA	
	<ul style="list-style-type: none"> - En los Seguros de vida el porcentaje de reducción oscila entre un 90%,50, 25, 10% según el grado de parentesco; Aplicándose el del 10% a los parientes colaterales de quinto grado o más y a extraños.

²²⁶ Ley 13 /1997, de 23 de diciembre.

²²⁷ Al igual que ocurre con Asturias, se ha concebido una bonificación para los discapacitados, al margen del parentesco con el causante, pero mientras en la asturiana se tenía en cuenta el patrimonio del adquirente, en la valenciana se distingue entre los grados de minusvalía y su tipo.

²²⁸ Ley 6/2013.Murcia.Art.1.2

CANARIAS²²⁹

1. Mejora en reducción por parentesco:
 - Equiparación de parejas estables a cónyuges
2. -Equiparación de personas que sean objeto de acogimiento familiar con los adoptantes y adoptados.

Reforma de la Ley 4/2012²³⁰:
 - Reducción de 40.400 € para cónyuges.
 - Reducción de 23.125 € para hijos o adoptados.
 - Reducción de 18.500 € para resto de descendientes.
 - Reducción de 18.500 € para ascendientes o adoptantes.
 - Bonificación del 99% para grupos I y II.
 - Reducción de 9.300€ para el grupo III.

BALEARES²³¹

1. Reducción por parentesco:
 - Equiparación a cónyuges de parejas estables inscritas en el registro.
2. Bonificaciones y Deduciones.
 - Bonificación en cuota para grupo I del 99%.
 - Reducción de 1.000 € para Grupo IV.
3. Discapacidad igual o superior al 65% ,reducción de 48.000€

MADRID²³²

1. -Se asimilan a los cónyuges, los miembros de las uniones de hecho.
2. -Descendientes y adoptados menores de 21 años, 16.000€ más 4000€ por cada año menos de 21 con un límite de 48.000€; descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes: 16.000€; Colaterales de 2 y 3 grado y ascendientes y descendientes por afinidad: 8000€; colaterales de 4 grado, grados más distantes y extraños, no hay reducción. Se asimila a los cónyuges los integrantes de las uniones de hecho.
3. Bonificación en cuota del 99% para el grupo I y II.

²²⁹ D.L. 1/2009 de 21 de Abril, Texto Refundido de Tributos Cedidos de Canarias.

²³⁰ Antes de la reforma de 2012, la reducción por parentesco era uniforme para todo el grupo II, por importe de 18.500 euros.

²³¹ Arts. 35 a 38 del Decreto legislativo 1/2014 de 6 de junio por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales de la CC.AA. de las Islas Baleares en materia de Tributos cedidos por el Estado.

²³² D.L. 1/2010, art. 21 y 22.

Tanto en Navarra como en los territorios del País Vasco, no se aplican bonificaciones ni deducciones en cuota, con la excepción de la deducción por doble imposición internacional regulada de forma similar a la estatal.

También el parentesco tiene relevancia en el tipo de gravamen aplicable en la normativa autonómica; En efecto, hay determinadas CC.AA. que han ejercitado sus competencias en esta materia y han creado tarifas propias, aunque han respetado en términos generales la horquilla de los tipos de gravamen de la normativa estatal que oscila entre 7,65% y un 34%, pero mientras que la tarifa estatal se aplica a las adquisiciones *mortis causa* y a las *inter vivos* con independencia de la relación de parentesco, existen, CC.AA. que han creado tarifas distintas para distinguir ambos tipos de adquisición, y adicionalmente en el caso de Galicia en las adquisiciones *mortis causa* existen tarifas distintas para los distintos grupos de parentesco, siendo examinadas las citadas peculiaridades en el capítulo siguiente.

Por último con respecto a las exenciones, se ha de señalar que las CC.AA. no tienen competencia en esta materia²³³. En la legislación estatal, al margen de las exenciones establecidas en el acuerdo entre la Santa Sede y el Estado, existe la denominada exención en la transmisión de la explotación familiar agraria, la cual se haya regulada en los Artículos 8 a 15 del capítulo segundo de la Ley 19/1995, de 4 de Julio, de modernización de las explotaciones agrarias, previéndose en particular en su artículo 9 que regula la transmisión de la explotación agraria la reducción de la base imponible del impuesto alcanzará el 100%, en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite,²³⁴ lo cual revela de nuevo en el ámbito de la exención la relevancia fiscal del parentesco, aunque limitada al cónyuge.

²³³ De acuerdo con la Ley 22/2009, tan solo tienen competencia en materia de reducciones, tarifas, cuantías y coeficientes de patrimonio preexistente y bonificaciones (Artículo 48); No obstante en la práctica el ejercicio de las anteriores competencias ha supuesto la creación de exenciones de facto, puesto que se han creado reducciones o bonificaciones de tal magnitud que suponen en realidad la eliminación del gravamen.

²³⁴ La referida reducción se aplica a la transmisión por cualquier título (oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa) del pleno dominio o del usufructo vitalicio siempre que no se altere la condición de explotación agraria prioritaria en los términos y restantes requisitos contemplados en la referida norma.

2.6. CONCLUSIONES Y PROPUESTA²³⁵

Vista y expuesta, la importancia que el parentesco posee en la configuración del impuesto, su problemática y su tratamiento dispar en función del territorio de aplicación, de *lege ferenda* se propone la homogeneización de los grupos de parentesco a nivel fiscal, partiendo de la base que el parentesco no constituye ninguna singularidad territorial, y todo ello sin perjuicio de las competencias de las CC.AA. dentro de unos límites máximos y mínimos que al Estado compete definir, a modo de lo que ocurre en la Ley de Haciendas Locales con los tributos municipales.

Para ello, se propone la inclusión en la Ley General Tributaria de una clasificación homogénea de los grupos de parentesco a efectos fiscales, de tal forma que los distintos tributos que componen nuestro sistema impositivo adopten esta clasificación como referencia y según es de ver en ella se elimina cualquier referencia relativa a los adoptantes y a los adoptados, habida cuenta que la ley los equipara plenamente a los ascendientes y a los descendientes por lo que su mención nos parece superflua y como tal se elimina cualquier referencia a la misma en su redacción.

²³⁵ Las propuestas números 55 a 60 del Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español propone la sustitución de las reducciones por parentesco por el establecimiento de tipos impositivos específicos y decrecientes en función de la mayor proximidad de parentesco, así como un mínimo exento para todo el territorio común entre los 20.000 y 25.000 €. De esta forma propone el establecimiento de los siguientes tres grupos de parentesco; Grupo A (cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes) Grupo B (Parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado) y Grupo C (Cualquier otra persona no incluida en los grupos anteriores) a los cuales se les aplicaría respectivamente al Grupo A un tipo reducido del 4 o 5%, al Grupo B un tipo medio del 7 u 8% , y al Grupo C un tipo más elevado del 10 u 11% , sin relación alguna a la cuantía de la herencia ni tampoco al patrimonio preexistente de los herederos. Por tanto el factor parentesco alcanza su zenit en la referida propuesta, ya que se postula la supresión de la reducción de cantidades percibidas por contratos de seguros de vida, la supresión por adquisición de bienes de patrimonio histórico-artístico y la supresión de la reducción por adquisición de la vivienda habitual (excepto al cónyuge), luego tan sólo se mantendría la reducción por discapacidad, la adquisición de empresa familiar (con el límite entre el 50 y 70% de la base liquidable) y la reducción por adquisición sucesiva de bienes.

Otra propuesta de reforma se expone en *Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España*, (p.24 a 29) editada por Fundación, Impuestos y Competitividad ,en la que se propone, entre otros, la supresión del coeficiente de patrimonio preexistente y, la mayor parte de los beneficios fiscales, salvo los relativos a la transmisión de la empresa familiar, a la par que se aboga por crear tres grupos de parentesco: Grupo A o familia nuclear (cónyuge, pareja de hecho, ascendientes y descendientes incluso los del otro cónyuge y también en supuestos de viudedad)con un mínimo exento de 300.000€ y un tipo fijo entre el 1 y el 5% ;Grupo B o familia extendida (colaterales de segundo a cuarto grado y afines de hasta cuarto grado incluso tras la defunción del cónyuge generador de la afinidad) con un mínimo exento entre 100.000 a 150.000€ y un tipo entre 5 y un 10%; Grupo C o resto beneficiarios (extraños y parientes lejanos) con un mínimo exento entre 0 y 30.000€ y un tipo entre 10 y un 15%.

La clasificación que se propone es la siguiente:

En primer lugar, y como grupo I, se incluiría únicamente al cónyuge no separado, en consonancia con la pérdida de derechos que dicha situación implica en la legislación sucesoria. Respecto a la pareja o unión de hecho conviene recordar que en el IRPF no se reconoce esta situación y este impuesto complementa a aquél en la imposición directa y en coherencia con el mismo, no debería reconocerla y con mayor razón cuando no existe una ley de parejas de hecho a nivel estatal. Sin embargo, el múltiple reconocimiento autonómico de estas uniones a distintos niveles, conllevaría su reconocimiento fiscal y la inclusión en este grupo. Desde la óptica del ISD, la reducción por parentesco al cónyuge o a la pareja de hecho se propondría que solo se aplicase a aquel que conviviese de forma permanente y habitual con el difunto, por lo que el separado de hecho o de derecho carecería de beneficio fiscal alguno al faltar el elemento definitivo de una relación, cual es la *afectio* y en consecuencia la convivencia.

En segundo lugar, en prevención del fraude de ley que en ocasiones se perpetra mediante el uso de la institución del matrimonio o de la pareja de hecho al objeto de conseguir beneficios dispares tales como la nacionalidad, o la transmisión de pensiones públicas²³⁶, se debería establecer un periodo de carencia o duración mínimo al objeto de evitar los matrimonios de conveniencia y al mismo tiempo dotar de sentido a la reducción, que no es otro que la pareja o cónyuge haya participado en cierta medida en la obtención del caudal hereditario, por lo que en este sentido se propone que la reducción se aplique transcurrido como mínimo un año de duración de la convivencia matrimonial o de pareja.

Tras el transcurso del primer año de matrimonio o relación parental el importe total de la reducción se aplicaría de forma proporcional a su duración, aplicando un dos por cien por

²³⁶La pareja de hecho supérstite puede acceder a la pensión, cuando acredite, a través del pertinente certificado de empadronamiento, que había convivido con el causante de forma estable, ininterrumpida y notoria durante los cinco años inmediatamente anteriores al fallecimiento según la Sentencia del TS, Sala 4ª, sec. 1ª, de 15 de marzo de 2011 que afirmó: "..., una vez acreditada la existencia de la pareja de hecho, la normativa de Seguridad Social exija que la misma haya durado al menos cinco años (o seis años para los supuestos de fallecimiento del causante anterior al 1 de enero de 2008) para que el sobreviviente pueda lucrar la pensión de viudedad. Se trata simplemente de un periodo de carencia -en el sentido más propio de la expresión, que no es equivalente a periodo mínimo de cotización- pero nunca de un requisito de existencia de la pareja de hecho en sí misma considerada. Y, una vez acreditada la existencia de la pareja de hecho, su duración se verifica por el mero transcurso del tiempo, mientras la pareja de hecho no haya dejado de existir por cualquiera de las causas de separación que el ordenamiento jurídico prevea al respecto...".

cada año o fracción de año de matrimonio o relación de pareja, dado que según fuentes del INE, el matrimonio en España se suele contraer a partir de los 30 años y el menos longevo de los contrayentes, es decir el sexo masculino, su promedio de supervivencia es de 80 años, por lo que el periodo a considerar en término medio sería el de 50 años.

Atenta al principio de proporcionalidad que el cónyuge o pareja del difunto de un año o menos, reduzca lo mismo que aquél que convivió 50 años con éste.

En segundo lugar, y como grupo II, se incluiría a los descendientes consanguíneos, distinguiendo dos subgrupos; El primero, relativo a los hijos menores de veinticinco años²³⁷ y aquellos declarados judicialmente como incapaces con independencia de su edad y otro relativo a los hijos mayores de edad, entendiendo como tales, aquellos de edad superior a 25 años, y finalmente un segundo subgrupo que sería el relativo al resto de descendientes, adjudicando a los citados subgrupos una reducción distinta, correspondiendo al más próximo en grado una reducción superior que al más lejano y a los menores de edad una reducción superior que a los mayores de edad. No se incluirían a los descendientes afines salvo que los hijos del otro cónyuge fueran adoptados por éste.

En tercer lugar, y como grupo III, se comprenderían a los ascendientes exclusivamente por consanguinidad, distinguiendo entre dos subgrupos, uno relativo al primer grado que son los padres y otro relativo al segundo grado y grados más distantes, adjudicando a ambos subgrupos una reducción económica distinta, correspondiendo al más próximo en grado una reducción superior al otro más lejano. No se incluirían a los ascendientes afines, por la sencilla razón de que éstos ya tienen derecho a reducción respecto a sus propios parientes consanguíneos, por tanto no aprecio motivo ni razón para que una persona tenga derecho a reducción en las herencias que causen sus parientes por consanguinidad y lo tenga a su vez también en aquellas causadas por personas con lazos de afinidad sin que ello vulnere principio alguno ya que la consideración de los afines como parientes extraños afectaría a todos por igual .

En cuarto y último lugar y como grupo IV, se incluirían a los colaterales consanguíneos del difunto, distinguiendo por grados y por proximidad los de segundo, tercer y cuarto grado,

²³⁷ Según se expone y se razona en el epígrafe siguiente, al cual me remito.

en consonancia con la legislación civil intestada que llama a éstos a la herencia en defecto de otros parientes más próximos, con antelación al Estado y a la CC.AA. y obviamente adjudicando a los citados subgrupos una deducción distinta, correspondiendo al más próximo en grado una deducción superior que al más lejano.

La razón de otorgar la reducción de parentesco a los parientes colaterales de segundo , de tercer grado y cuarto grado obedece al simple hecho que, de no hacerlo así, se estaría discriminando a aquellas personas que han optado por no contraer matrimonio o unión extramatrimonial o simplemente a aquellos que han decidido o no han podido causar descendencia; En estos supuestos, de no otorgarse reducción por parentesco alguna, se estaría discriminando a las personas solteras y o sin hijos que transmiten sus bienes por herencia a favor de sus familiares más próximos, que pueden ser sus hermanos o los sobrinos merecedores también de una cierta reducción por su obvia consanguinidad.

Finalmente, no se hace preciso enumerar y clasificar, en contra de lo que sucede en la actualidad, en otro grupo a los extraños o parientes más lejanos, ya que al no hallarse incluidos en los grupos anteriores su mención es superflua, ya que carecen de trascendencia fiscal.

Así, el cuadro de parentesco propuesto sería el siguiente:

Grupo I.	<ul style="list-style-type: none"> - Cónyuge no separado - Unión o pareja de hecho no separado
Grupo II.	<ul style="list-style-type: none"> - A. hijos menores de edad o Incapaces. - B. hijos mayores de edad. - C. descendientes de segundo grado y ulteriores.
Grupo III.	<ul style="list-style-type: none"> - A. ascendientes de primer grado. - B. ascendientes de segundo grado y ulteriores
Grupo IV.	<ul style="list-style-type: none"> - A. colaterales de segundo grado. - B. colaterales de tercer grado. - C. colaterales de cuarto grado.

Fuera de estos casos, el resto de parientes no gozarían de ningún tipo de reducción por parentesco. Por último, se propone partiendo de la anterior clasificación que el legislador estatal a efectos del ISD fije una horquilla cuántica para cada grupo guardando la razón de proporcionalidad²³⁸ entre ellos, sin perjuicio que cada CC.AA delimite la cuantía de la reducción en su respectivo territorio:

CLASIFICACION DE LA REDUCCION POR PARENTESCO

Grupo I. Cónyuge, unión o pareja de hecho no separado, de hecho o de derecho, se le otorgará una reducción entre 200.000 y 300.000€.

Grupo II. Descendientes e incapaces, se le otorgará una reducción entre 200.000 y 300.000€, sin perjuicio de la reducción que pueda corresponder por minoría de edad o discapacidad, en su caso; Los descendientes tendrán derecho a una reducción por menor edad entre 6000 y 12000€ por cada año menor a veinticinco años.

Grupo III. Ascendientes de primer grado, segundo e ulteriores se le otorgará una reducción entre 100.000 y 150.000€.

Grupo IV. Colaterales de segundo, tercer y cuarto grado se le otorgará una reducción entre 50.000 y 100.000€.

²³⁸ Ilustra la desproporcionalidad la reducción por parentesco gallega que otorga hasta 1.500.000€ al grupo I y 8000€ al grupo III.

3. LA EDAD²³⁹

La edad del sujeto pasivo es otra circunstancia personal que tiene trascendencia fiscal en el ISD, ya sea por ser menor, como por ser mayor de determinada edad según se verá a continuación.

La reducción por avanzada o tercera edad y la minoría de edad, comparten su fundamento en la protección de los más débiles económicamente hablando, ya que si los menores de edad son incapaces para trabajar y carecen de ingresos, los de avanzada edad, ya no trabajan y perciben unos ingresos muy reducidos.

A título ilustrativo, la temprana edad del contribuyente se tiene en cuenta en Cataluña en el ITP que otorga un tipo de gravamen reducido del 5% en la transmisión de un inmueble que tenga que constituir la vivienda habitual de un joven (menor o igual a 32 años) siempre y cuando la base imponible del IRPF no exceda de 30.000 euros.²⁴⁰

Respecto a la avanzada edad, debemos recordar que también es una circunstancia que tiene trascendencia fiscal en el IRPF, en la adecuación del impuesto a sus circunstancias personales, y así el art. 57 (mínimo del contribuyente) prevé de hallarse en edad superior a 65 años o a 75 años, un aumento adicional del mínimo del contribuyente anual, y también en el art. 33.4.b de la Ley 35/2006 de IRPF que contempla que la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda habitual se halla exenta cuando el contribuyente sea mayor de 65 años y adicionalmente tratando de favorecer a este colectivo también se halla previsto una nueva exención de la posible ganancia patrimonial derivada de la transmisión de otros bienes del patrimonio de personas mayores de 65 años, siempre que el total obtenido en la transmisión con el límite de 240.000€ sea reinvierta en la constitución de una renta vitalicia.

²³⁹ En el denominado *Informe Lagares* de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, en la propuesta nº 58 se propone la creación de tres grupos de parentesco, y en ninguno de ellos se alude a la edad de los mismos, por lo que de seguirse dicha propuesta de reforma todos los descendientes tendrían un trato igualitario sin distinción de edad, a diferencia de la actual distinción entre mayores y menores de veintiún años, p.253.

²⁴⁰ Así lo dispone el art. 10 de la Ley 31/2002 de 30 de diciembre de medidas fiscales y administrativas de Cataluña.

Respecto al ISD, la circunstancia de ser menor de determinada edad, desde el punto de vista histórico legislativo debemos recordar que el texto de la Ley 41/1964 de 11 de junio en su art. 120 y ss. del Impuesto General sobre las Sucesiones vigente desde el 1 de julio de 1964, gravaba las adquisiciones de los descendientes sin distinción de su edad y tampoco el proyecto de ley de 11 de enero de 1978²⁴¹ del Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones estableció la exigencia del impuesto en base a tarifas que tomaran en cuenta la edad de los descendientes.

Es a partir del proyecto de Ley de 19 de enero de 1987 cuando en su art. 20 se contempló en el seno de la reducción por parentesco, en el grupo I, a los descendientes menores de veintiún años con una reducción de dos millones de pesetas, más quinientas mil pesetas adicionales por cada año menos de veintiuno hasta llegar a los diecisiete años de edad, clasificando en el grupo II a los descendientes mayores de veintiún años.

Posteriormente, la Ley 29/87, de 18 de diciembre del ISD, en su preámbulo dispuso que *“...Cuando se trata de descendientes menores de veintiún años, se tiene en cuenta la menor edad del adquirente para incrementar la reducción, por entender que la ley debe tener en cuenta las situaciones de mayor desamparo económico”* y por ello el art. 20 estableció en el grupo I y II una reducción para los descendientes y adoptados menores o iguales a veintiún años de dos millones de pesetas, y adicionalmente quinientas mil pesetas por cada año menos de veintiuno, sin que la reducción pueda exceder de seis millones de pesetas, lo que supuso en la práctica limitar la reducción de quinientas mil pesetas hasta los trece años de edad, lo que implica que los menores con edades comprendidas entre los doce años y un año tienen derecho a la misma reducción.

Teniendo en cuenta que la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del ISD es muy posterior al R.D. Ley 33/1978, de 16 de noviembre, mediante el cual se redujo la mayoría de edad de veintiún a dieciocho años, es obvio que la reducción por edad aplicable a los descendientes no se trata de una reducción por minoría de edad legal, ya que en ese caso la reducción debería aplicarse solo a los menores de dieciocho años, en lugar de los veintiún años.

²⁴¹ Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes el 11/01/1978 número 46, páginas 777 a 785, y ratificada su tramitación a petición del Gobierno como proyecto de Ley, según publicación del Boletín Oficial de las Cortes número 14 de 18/05/1979.

La razón de tomar como edad, la de veintiún años, debemos buscarla en el trámite parlamentario de la Ley 29/1987 al cual se presentaron diversas enmiendas por los diferentes partidos políticos a la reducción por parentesco de los descendientes que abarcaron desde no considerar la edad de los descendientes²⁴², a proponer una edad superior a los veintiún años en base al factor de dependencia de los más jóvenes.

En este último sentido, algún autor como BALLESTER GINER²⁴³ ha reclamado que la protección en razón a la edad debería alcanzar hasta los veinticinco años, ya que los veintiún años le parece una edad muy temprana para considerar que ya no existe una dependencia del causante, lo cual no deja de tener cierta lógica ya que a los 18 años se accede aún a los estudios universitarios y a los 21 años en el mejor de los casos se está por finalizar un grado universitario, pero se carece aún de independencia económica.

También se propuso que los beneficios por edad que se otorgaron a los menores de veintiún años fueran extensibles a los cónyuges ya que si la minoría de edad es una situación protegible, también ha de ser aplicada al cónyuge²⁴⁴; sin embargo no prosperó porque tan sólo se pretendía proteger exclusivamente a los descendientes.

Del mismo modo también se puso en tela de juicio durante la discusión parlamentaria²⁴⁵ el límite de seis millones de pesetas a la reducción por edad ya que de esta forma al huérfano de corta edad (menor de trece años) se le castiga sin justificación alguna, equiparando así las necesidades económicas de un lactante con las de un adolescente, por ello a mi juicio la citada reducción no debería tener límite ya que cada año inferior a esa edad no deja de ser un año más de dependencia económica.

Desde una perspectiva constitucional la reducción por menor edad aplicable al descendiente podría hallar sustento en el art. 39 CE que prevé que los poderes públicos deben asegurar la protección económica de la familia y de la infancia.

²⁴² Enmienda nº 173 de la agrupación de senadores del Partido Liberal – grupo mixto que proponía a los parientes del grupo I y del grupo II una reducción del 30 y del 20 por ciento respectivamente con un mínimo de dos y de un millón de pesetas, sin distinción de edad.

²⁴³ BALLESTER GINER, Eladio; *Derecho de Sucesiones Aspecto Civil y Fiscal*, p. 364

²⁴⁴ Enmienda nº 14 del partido CDS. La enmienda podía haber sido aún mayor ya que no existe motivo alguno no tan solo para no extender la bonificación por edad a los descendientes y al cónyuge sino también a otros grupos de parentesco tales como pueden ser los colaterales de segundo grado y otros.

²⁴⁵ Así lo defendió la agrupación del Partido Liberal al expresar ¿Cómo es posible que cuando la Ley establece exenciones para los menores que se quedan sin padre o madre les pongan incluso límite?

El fundamento del incremento de la reducción por menor edad fue explicitado en el debate parlamentario en base a que cuando una familia depende de un sueldo, que además no suele ser muy alto y todos sus ingresos provienen del cabeza de familia, y los hijos son pequeños, se plantea una situación triste y dramática en caso de fallecimiento, pues al normal dolor de la pérdida de un ser querido, se agrava con la posición económica en que muchas ocasiones queda la familia, cuando tienen hijos menores de edad o cuando tienen hijos que aunque hayan cumplido los dieciocho años, están todavía estudiando y no tienen posibilidad de acceder a un puesto de trabajo.²⁴⁶

Así, otorgar un distinto trato tributario en función de la edad, es decir, considerar la edad del beneficiario de la herencia como factor corrector del impuesto, no se puede considerar como discriminatorio a juicio de la doctrina²⁴⁷ ya que resulta obvio que en la generalidad de los casos las personas menores de edad carecen de ingresos y se hallan necesitadas de recursos para formarse. Asunto distinto es la elección de la edad, que en opinión de NUÑEZ GRAÑON²⁴⁸ se debería haber optado por la mayoría de edad política, es decir por la de dieciocho años en consonancia con el IRPF.

Así, en función de la edad de los descendientes, (mayores o menores de 21 años), en la legislación actual pertenecen a un grupo de parentesco distinto (Grupo II o Grupo I) y por tanto su reducción es mayor cuanto menor es su edad, aunque con el citado límite.²⁴⁹

Obsérvese que la menor edad es un elemento cuantitativo importante en la reducción por parentesco de los descendientes o adoptados pertenecientes al grupo I, pero no goza de entidad propia (no se trata de una auténtica reducción) pues tan solo es aplicable a este grupo de parentesco, luego más que una reducción propiamente dicha, se trata de un factor corrector en la reducción de parentesco para este grupo ya que todas aquellas personas que no tengan la consideración de descendientes se hallan excluidas, lo cual mereció su crítica

²⁴⁶ Sr. José Manuel García-Margallo y Marfil diputado del Partido Demócrata Popular. Diario de sesiones del Congreso de 26 de junio de 1987 número 57.

²⁴⁷ NUÑEZ GRAÑON, Mercedes; *Las desigualdades tributarias...* p.123 y124.

²⁴⁸ NUÑEZ GRAÑON, Mercedes; *Las desigualdades tributarias...* p. 123 y124.

²⁴⁹ En la legislación fiscal catalana los descendientes de más de 21 años tienen derecho a una reducción de 100.000 euros y esta cuantía se aumenta en 12.000 euros por cada año menos de 21 hasta un límite de 196.000 euros.

en el debate parlamentario donde se objetó –reitero- que no existía razón alguna para no aplicar dicho factor al cónyuge e incluso al resto de los parientes del difunto/a²⁵⁰.

Nótese que la reducción por menor edad no se aplica tan solo a los hijos sino a todos los descendientes, lo que excluye que este beneficio sea concebido en razón a la orfandad, puesto que en el supuesto de defunción del abuelo la reducción se aplica también al nieto menor de veintiún años y éste no tiene por qué ser huérfano.

3.1. LA EDAD EN LA LEGISLACION AUTONOMICA

Esta minoría de edad (veintiún años) ha sido adoptada como referente por todas las CC.AA. como factor diferenciador entre descendientes en la reducción por parentesco, pero también se hace referencia a otras edades tal y como se verá a continuación.

En efecto, en la CC.AA. de **Galicia** en el Grupo I y II de parentesco se distingue, no tan solo entre los descendientes menores de veintiún años, sino entre los descendientes con edad comprendida entre los 21 y 24 años y aquellos otros mayores de 25 años,²⁵¹ dotando a cada uno de ellos con una reducción distinta.

En **Canarias** también, como mejora sobre la reducción estatal en la última reforma operada en el impuesto²⁵² la edad, cobra especial relevancia de manera que en el grupo I (adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años) se ha introducido una reducción que alcanza el 100% de la base imponible con ciertos límites, en función de la edad del sujeto pasivo; Así, se distingue entre los menores de 10 años (138.650 euros), los menores de 15 años e iguales y mayores de 10 años (92.150 euros), los menores de 18 años

²⁵⁰ La aplicación al cónyuge también sería discutible ya que en la actualidad la mujer se halla incorporada plenamente al mundo laboral, y por ese motivo también sería discutible que los hijos menores de edad sean dependientes de los ingresos del padre ya que podrían depender de los ingresos de la madre; En cualquier caso y al margen de las circunstancias laborales en concreto de cada familia, lo cierto es que los descendientes menores de edad se hallan en una situación de dependencia respecto de uno o ambos progenitores.

²⁵¹ Decreto Legislativo 1/2011 de 28 de Julio por el que se aprueba el T.R. de las disposiciones legales de la C.C.A.A. de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. Art 6.dos

²⁵² Ley 4/2012. Canarias.

e iguales y mayores de 15 años (57.650 euros), y los menores de 21 años e iguales y mayores de 18 años (40.400 euros).²⁵³

En lugar de aplicar una reducción fija por cada año inferior a 21 años, lo que se ha hecho es segmentar la minoría de edad en cuatro grupos y aplicar a cada uno de ellos una reducción fija lo que no resulta proporcional ya que dentro del mismo subgrupo goza de la misma reducción un menor de 1 año que un menor de 10 años lo cual resulta desproporcionado.

En **Asturias**, los descendientes mayores de veintiún años resultan discriminados del resto de descendientes ya que si bien es cierto que se ha previsto una bonificación del 100% de la cuota para el grupo II de parentesco, a éstos, a diferencia de los menores de veintiún años, - que gozan bonificaciones lineales de entre el 96% y el 100%, mediante la aplicación de coeficientes reductores por patrimonios preexistentes-, se les exigen requisitos adicionales para gozar de la misma: Que su base imponible sea igual o inferior a 150.000 euros y que su patrimonio preexistente no sea superior a 402.678,11 euros. Lo que en la práctica implica que una diferencia de unos meses de edad puede llevar a que se pueda gozar, o no, de una bonificación del 100% de la cuota, lo que resulta absolutamente desproporcionado.

En **Cantabria** a los descendientes del grupo I en la actualidad se aplica una reducción por parentesco de 5000€ por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente sin límite alguno.

En **Aragón**, se aplica una reducción propia en la adquisición por causa de muerte por hijos menores de edad del 100% de la base imponible con un límite de 3.000.000 €. Al no hacer distinción alguno debe entenderse que cuando se refieren a la minoría de edad es la de menor de 18 años. A mi juicio me parece irrazonable la cuantía de la citada reducción, puesto que si ésta se concede en base al desamparo económico que puede sufrir un descendiente menor, la reducción otorgada es absolutamente desproporcionada con las necesidades vitales del mismo a cubrir hasta lograr su independencia económica.

²⁵³ Con anterioridad a la Ley 4/2012 de Canarias la reducción por parentesco contemplada para el grupo I se hallaba articulada en función de si la edad era superior o inferior a 18 años y este último caso el importe de esta reducción alcanzaba un límite de 1.000.000 de euros.

Dicho lo anterior, se observa que en las legislaciones fiscales autonómicas del ISD cohabitan referencias tanto a la mayoría o minoría de edad civil (18 años) con referencias a la mayoría o minoría de edad propia de este impuesto (21 años), concebida como edad de dependencia, con otras edades variopintas, siendo todas ellas a su vez distintas de la prevista en el IRPF, que otorga derecho a reducción en concepto de “mínimo por descendientes” a los 25 años.²⁵⁴

Por otra parte, a diferencia de la regulación estatal, en algunas regulaciones autonómicas hallamos otra reducción denominada reducción por persona de avanzada o de tercera edad, que también podría hallar sustento en el art 50 CE, que proclama la protección de los poderes públicos a la tercera edad;

En Cataluña²⁵⁵ se ha configurado como reducción propia y esta circunstancia personal fue introducida como novedad legislativa en la Ley 19/2010 del 17 de junio de regulación del ISD.²⁵⁶

La reducción para personas de avanzada edad es una reducción que se halla regulada en el art. 4 de la citada norma y que consiste simplemente en contar en el momento del devengo del impuesto la edad de 75 años o más; Así, la edad del sujeto pasivo, en Cataluña, deja de tener transcendencia fiscal exclusivamente en la reducción por parentesco, para los parientes del grupo I, es decir para los descendientes o adoptados menores de veintiún años, como en la mayoría de las CC.AA., para configurarse como una reducción propia por edad, aunque en la práctica no goza de un amplio espectro.

El legislador catalán con la citada reducción ha abierto la vía para que el resto de las CC.AA. adopten una disposición similar y además, de forma dispar, puesto que esta reducción no obedece a una motivación singular o específica de este territorio, por lo que transcurrido un tiempo podríamos encontrar edades distintas y cuantías distintas según criterio de cada CC.AA.; En efecto, en Canarias siguiendo los pasos de Cataluña, la Ley

²⁵⁴ Art.58 Ley 35/2006 de 28 de noviembre de IRPF.

²⁵⁵ La instauración de la referida reducción, resulta novedosa puesto que en el resto de comunidades autónomas no existía otra reducción igual.

²⁵⁶ En la ley de presupuestos para el ejercicio 2014 de la CC.AA. de Catalunya (Ley 2/2014 de 30 de enero) la reducción para personas de avanzada edad, es decir para personas mayores de 75 años, tan solo se aplicará a aquellos contribuyentes que pertenezcan al Grupo II de parentesco, a diferencia de lo que ocurría hasta la fecha en que la citada reducción se aplicaba con independencia del parentesco con el causante.

4/2012 dispuso una reducción en las adquisiciones *mortis causa* para personas de 75 años o más, por importe de 125.000 euros, mientras que en Cataluña es de 275.000 euros.

La reducción canaria por razón de avanzada edad se ha configurado al igual que la reducción catalana, es decir, como incompatible con la reducción por discapacidad.

A priori, la protección la edad de 75 años sugiere la protección a la tercera edad en relación con sus ingresos, ya que en condiciones normales el contribuyente se halla percibiendo una pensión de jubilación y sus ingresos son supuestamente menores que cuando estaba en situación *activa*, también es cierto que teóricamente a algunos sujetos pasivos su avanzada edad les ha permitido acumular un ahorro mayor que el de un contribuyente en edades más tempranas, sin embargo el legislador catalán y canario con la referida reducción parecen haber querido proteger otra circunstancia que es la discapacidad y ello se deduce del hecho de que esta reducción se haya configurado como incompatible con la reducción por discapacidad, y que su cuantía en Cataluña sea idéntica a la prevista para la reducción por discapacidad en grado igual o superior al 33%, en 275.000 €, lo que me hace pensar que se trata de una reducción por minusvalía encubierta, de tal forma que a partir de 75 años la reducción por minusvalía se aplica a todos los sujetos y por tanto tan sólo tendría relevancia fiscal la discapacidad a partir de una disminución en grado del 65%.

Parece que el legislador catalán ha considerado que a partir de cierta edad (75 años), los achaques o avatares de la vida en la salud de una persona le hacen acreedor de la referida reducción, sin más, a modo de presunción de minusvalía, lo que no carece de cierta lógica, pero se desmorona su razonabilidad cuando se limita exclusivamente al grupo II de parentesco ya que nada tiene que ver la minusvalía con el parentesco, y es en este tipo de medidas donde se ve la inercia legislativa de asociar cualquier medida fiscal al parentesco en el impuesto a los grupos I o II.

En efecto, debe ponerse de manifiesto que inicialmente en Cataluña la citada reducción fue concebida para cualquier persona con independencia del grado de parentesco, lo cual abrió una nueva vía en la ingeniería fiscal, puesto que si una persona deseaba disponer de sus bienes a favor de un tercero, lo cual *a priori* resultaría muy gravoso al tratarse de un extraño, bastaba disponer simplemente de los bienes a favor de los ascendientes del tercero

mayores de 75 años, y éstos posteriormente vía sucesoria podrían transmitir los mismos bienes a su descendiente (tercero) con la aplicación de las ingentes reducciones de parentesco que se reconocen entre ascendientes y descendientes. De dicha forma se abrió una vía para transmitir a un tercero una herencia de 275.000 euros sin pago alguno de impuestos, pero en lugar de arbitrar alguna medida para evitar lo anterior, se ha procedido simplemente a restringir su aplicación exclusivamente al Grupo II de parentesco, es decir a los ascendientes, el cónyuge y los descendientes mayores de veintiún años, lo cual carece de sentido alguno porque, en el primer caso, es de baja probabilidad y por tanto de escasa repercusión práctica ya que se trata de la sucesión de un ascendiente por la defunción de un descendiente (sucesión *contra natura*), en el segundo caso porque carece de relevancia fiscal puesto que el cónyuge disfruta ya de una bonificación del 99% en la herencia de su cónyuge difunto, y en el tercer caso respecto a los descendientes si bien es cierto que ya no disfrutaban de una bonificación fija del 99% como los cónyuges en Cataluña, siguen disfrutando de la misma hasta un caudal de 100.000 € , además de una bonificación en cuota porcentual muy relevante para caudales superiores.

El caso peculiar se presenta de nuevo con las situaciones convivenciales de ayuda mutua, las cuales se asimilan en el grupo II de parentesco al “resto de descendientes”, lo que supone una discriminación negativa, respecto a los parientes del grupo III, a los cuales no les resulta aplicable inexplicablemente a pesar de que en este grupo se hallan, entre otros, los hermanos del difunto.

Dicho lo anterior, la reducción por avanzada edad, se ha transformado en Cataluña, se ha de insistir en ello, en un factor reductor asociado exclusivamente a los parientes del Grupo II.

Otra de las reducciones que se halla condicionada a un requisito de edad, es la relativa a la adquisición de la vivienda habitual por parte de los colaterales del difunto y sin que ello suponga abordar la citada reducción en este trabajo, sí que resulta de obligada mención la referencia que en la misma se efectúa a la edad. En efecto, en esta reducción se suele exigir por las CC.AA. además de la convivencia durante los dos últimos años con el difunto, que el colateral cuente con la edad de 65 años a diferencia del resto de los beneficiarios de la reducción, es decir, a diferencia del cónyuge, ascendientes y descendientes a los cuales no se les exige ni requisito de edad ni requisito de convivencia alguna.

Nuevamente, los colaterales, se ven discriminados, respecto a los parientes de los grupos I y II, con la exigencia de dos requisitos adicionales.

Estos requisitos se hallan contemplados en la legislación Estatal y otorga un derecho a reducción del 95% de su valor, así como en Canarias; en Aragón es de un 99% ; en la CC.AA. de Andalucía sí es vivienda habitual del adquirente el porcentaje se eleva a un 99,99% ; en Cantabria se matiza que el colateral puede ser hasta de cuarto grado, mientras que en el resto de las CC.AA. como Cataluña, Madrid, Comunidad Valenciana, Islas Baleares, La Rioja, Asturias, se habla de colaterales del causante sin distinción de grado.

Por tanto, nos hallamos ante una reducción cuyo ámbito subjetivo se circunscribe a determinado grado de parentesco, en el cual se halla incluido el colateral, al cual se le exige que se halla convivido con el difunto como mínimo dos años con anterioridad a su defunción, y de este modo es requisito imprescindible la acreditación de esa relación de convivencia; En este sentido conviene recordar que el requisito temporal de dos años de convivencia, es el mismo periodo de tiempo que se exige a las relaciones convivenciales de ayuda mutua en Cataluña²⁵⁷ y los miembros de las mismas también tienen derecho a la reducción por adquisición de vivienda habitual²⁵⁸.

El segundo y último requisito para poder acceder a la citada reducción es contar como mínimo con 65 años a la fecha de la defunción²⁵⁹, lo cual sugiere que esta reducción se halla pensada exclusivamente para colaterales de la tercera edad, es decir para sujetos pasivos pensionistas, lo que dotaría de fundamento a la reducción desde el punto de vista parental (colaterales), desde el punto de vista convivencial o de ayuda recíproca (convivencia mínima de dos años con el difunto) y desde el punto de vista económico (presuntamente con ingresos más reducidos en términos generales al tratarse de un pensionista).

²⁵⁷ Art.36.2 Ley 19/2010, de 7 de junio de regulación del ISD en Cataluña.

²⁵⁸ Art.36.1 Ley 19/2010, de 7 de junio de regulación del ISD en Cataluña.

²⁵⁹Lo cual endurece la reducción respecto a las relaciones convivenciales de ayuda mutua, a las cuales no se les exige edad alguna.

No puede interpretarse de otra forma ya que en caso contrario resultaría arbitraria la mera exigencia de tener derecho a la reducción a partir de cierta edad al hacer depender la reducción de lo arbitrario que resulta la edad del colateral a la fecha de defunción, pero en este caso, 65 años, es la edad en la que se inicia la jubilación, por lo que desde el punto de vista del principio de capacidad económica podría tener cierto fundamento, sobre todo teniendo en cuenta que los colaterales tanto del grupo III y IV no tienen prácticamente derecho a reducción alguna por parentesco, y además se hallan penalizados por la aplicación del coeficiente multiplicador de parentesco.

Aún así las cosas, resulta desproporcionado el requisito de edad que se exige al colateral y sino piénsese simplemente en el supuesto de aquel colateral que lleva 30 años cuidando a su hermano y que a su defunción tan solo cuenta con 64 años y por ello carece de reducción, mientras que un miembro de una situación convivencial de ayuda mutua tendría derecho a la misma, al margen de su edad, por lo que son muchos los colaterales que instrumentan las citadas uniones convivenciales para salvar no tan solo el requisito de la edad en esta reducción sino también para evitar la aplicación del coeficiente multiplicador superior a 1 en Cataluña.

A todo ello hemos de sumar que lamentablemente la citada bonificación no se halla reconocida en el ámbito local, donde solamente se reconoce la bonificación del 95% en la adquisición de la vivienda habitual en el IIVTNU en las transmisiones *mortis causa* al cónyuge, miembros de parejas de hecho, ascendientes, adoptantes, descendientes y adoptados.

En definitiva, la edad del causahabiente, se utiliza por el legislador como índice de capacidad económica para atemperar y minorar la deuda tributaria y por ello encontramos a faltar una reducción que atienda a aquellos otros casos en que se ponga de manifiesto la dependencia económica de los parientes con el difunto al margen de su menor o mayor edad y por ello se sugiere la creación de una reducción por dependencia económica para aquellos casos en que al margen de la edad del causahabiente, se acredite una notoria y palmaria dependencia económica con el difunto. En este sentido, NAVAU MARTINEZ-VAL afirma²⁶⁰ que se debería reducir de forma razonable el gravamen para aquellos

²⁶⁰ NAVAU MARTINEZ-VAL, María Pilar; *El impuesto de Sucesiones: ¿Un impuesto injusto?...* p. 463.

causahabientes que tengan la consideración de parientes próximos, que por razón de edad o discapacidad, dependieran económicamente del causante, ya que para los mismos, el deceso supone la desaparición de su principal fuente de sustento.

3.2. CONCLUSIONES Y PROPUESTA

Expuesto cuanto antecede, de *lege ferenda* se realizan las siguientes propuestas:

i) **Minoría de edad.** Sí la reducción por minoría de edad de los descendientes se basa en la obligación de alimentos del difunto respecto a los mismos, resulta obvio que cuanto menor es la edad del descendiente mayor es la carga económica en el tiempo, y ello debe comportar en términos fiscales una mayor reducción fiscal, sin limitación en cuanto al importe de la reducción en el sentido que cada año inferior a la misma se debe traducir en un importe mayor; Por otra parte, se deben tener en cuenta dos circunstancias, la primera que la obligación alimenticia con los descendientes no se extingue por la mayoría de edad civil de éstos y la segunda, que en la sociedad actual los hijos no se independizan a los 18 años, por lo que la edad actual debería ser ampliada a los 25 años²⁶¹, y en base a ello se propone que la reducción por minoría de edad a efectos del ISD se aplique hasta los 25 años de edad, en consonancia con el IRPF²⁶² y se propone que se reduzca entre 6.000 y 12.000 € por cada año inferior a los 25 años.

ii) **Dependencia económica.** Para los descendientes mayores de edad de 25 años y el resto de parientes de los grupos II, III y IV se debería configurar una reducción compatible con la reducción de parentesco, por razón de dependencia económica del difunto, la cual sería aplicable a aquellos que acrediten depender económicamente de éste, y de esta forma conceptualizar una reducción independiente puesto que en muchas ocasiones a cargo del difunto, se hallan parientes de distinto orden y grado. Así se discriminaría de forma positiva a aquellos parientes del difunto que no tan solo carecen de capacidad económica frente a aquellos que son económicamente independientes al margen de su edad sino que dependían

²⁶¹ Así resulta del último informe publicado por la UE (Publications office of the European Union denominado “Ser joven hoy, en Europa” Collection: Eurostar Statitiscal Book 2015 Edition , en el cual en base a datos del año 2013 se pone de manifiesto que el promedio de independencia de los jóvenes en España es de 28,9 años de edad y en Europa de 26,1 años.

²⁶² El art.58 de la L.I.R.P.F insertado en el capítulo V denominado de adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, dejando a salvo los supuestos de discapacidad, considera aplicable el mínimo por descendientes hasta los 25 años de edad.

económicamente de éste y que por lo general suelen ser familiares a su cargo. Por dependiente económicamente del difunto se propone considerar, a todos aquellos que convivían con el difunto los últimos cinco años anteriores a la defunción y carecen de patrimonio alguno y de ingreso de clase alguna; En el citado caso se propone como importe de la reducción la cantidad de 100.000€ adicionales.

iii) **Edad Avanzada o Tercera edad.** Mantendría sin duda la presente reducción en cuanto a su nomenclatura pero reformularía -sin duda- su fundamento en base a la capacidad económica de los mayores de 75 años representada en términos generales por los exiguos ingresos de las pensiones²⁶³, aunque su aplicación la limitaría exclusivamente a aquellos parientes de cualquier grado que carecieran de patrimonio, con la única excepción de su vivienda habitual, así como de cualquier ingreso distinto a la pensión de jubilación o viudedad.

4. LA DISCAPACIDAD ²⁶⁴

La referida reducción fiscal o discriminación positiva a favor de este grupo o colectivo contemplada en el impuesto es la manifestación del principio constitucional de protección de los poderes públicos al discapacitado²⁶⁵, recogido en el art 49 Ce:

“Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán

²⁶³ El 66% de los pensionistas no alcanza la condición ni de "milleurista" ya que sólo el 0,32% percibe las pensiones máximas de 2.567€. La pensión media de agosto de 2016 es de 905,3€/mes. Las pensiones medias según su tipología según la última estadística del MEYSS publicada el 24 de agosto de 2016 son: pensión media de jubilación 1044,92 €, pensión viudedad: 638,80€, pensión de incapacidad permanente: 930,41 €, pensión orfandad: 374,89€ y pensión en favor de familiares: 526,07€.

http://www.seg-social.es/Internet_1/Estadistica/Est/index.htm.

²⁶⁴ Contemplada en el art.20.a) LISD.

El término discapacitado, disminuido y minusválido se emplea indistintamente en la normativa legal; Así en Cataluña, la reducción fiscal se denomina, reducción por discapacidad (art. 3 de la Ley 19/2010 de 7 de Junio del ISD en Cataluña), y en la regulación de la reducción, se define como discapacitado a aquellas personas con disminución, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, mientras que en la legislación estatal (artículo 20.A de la LISD), se afirma que esta reducción se aplicará a las personas que tienen la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33%, y por otra parte en la CE se emplea el término disminuido.

²⁶⁵ En el informe de la comisión de expertos (Informe Lagares) para la reforma del sistema tributario español, respecto a esta reducción, en las Propuestas N 55 y 56 se afirma que debería mantenerse un régimen especial de reducciones para las personas con discapacidad, p.252.

especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos”.

DAMAS SERRANO²⁶⁶ invoca además del citado precepto los arts. 9.2 y 14 Ce conjugando la obligación de la Administración para promover las condiciones de igualdad de los individuos de forma real y efectiva, removiendo los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud adoptando cuantas medidas de discriminación positiva sean necesarias en proyección del principio de igualdad para aquellas personas que se hallen disminuidas de sus facultades físicas, sensoriales y psíquicas, siendo la fiscalidad a través de beneficios e incentivos fiscales uno de los instrumentos para su alcance.

A nivel fiscal, el concepto de minusvalía se halla definido en la legislación del IRPF en la cual se preceptúa que tendrán la consideración de discapacitados aquellos contribuyentes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33% y es que en el IRPF la condición de minusválido tiene especial transcendencia ya que se trata por excelencia de un impuesto personal, directo y subjetivo y por ello se contempla específicamente el mínimo por discapacidad²⁶⁷ que se define como la suma de la discapacidad del contribuyente y la de los ascendientes y descendientes, distinguiéndose si el grado de discapacidad es superior o inferior al 65% y si posee movilidad reducida o precisa ayuda de tercera persona; Asimismo, el mínimo por descendientes, se incrementa en caso de tratarse de un descendiente con discapacidad y se considera que los descendientes conviven con el contribuyente a aquellos que dependiendo del mismo se hallen internados en centros especializados²⁶⁸, del mismo modo se contempla la exención de rentas (prestaciones y pensiones por inutilidad e incapacidad), reducciones por discapacidad, deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad, una fiscalidad generosa con los sistemas de previsión social de personas con discapacidad, una fiscalidad beneficiosa respecto a la disposición de la vivienda habitual en situaciones de dependencia otorgando un tratamiento especial para las plusvalías obtenidas por la transmisión de la vivienda o el

²⁶⁶DAMAS SERRANO, Antonio; “La Discapacidad y el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, capítulo X, en *Las Medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales.*, p. 333 y ss.

²⁶⁷ Art. 60.3 de la ley del IRPF (mínimo por discapacidad). En particular dispone el apartado segundo del referido precepto que se considera acreditado el grado del 33% a aquellos pensionistas de incapacidad permanente, total, absoluta o gran invalidez así como los de clases pasivas con pensiones de inutilidad para el servicio y aquellos incapacitados judicialmente.

²⁶⁸ Art.58 LIRPF. Mínimo por descendientes.

tratamiento fiscal que se dispensa a la denominada hipoteca inversa, así como el tratamiento fiscal del patrimonio protegido de la persona con discapacidad respecto a las aportaciones y prestaciones derivadas del mismo, deducción por adquisición, arrendamiento y adecuación de vivienda, incentivos al empleo autónomo de personas con discapacidad, deducción por asistencia o cuidado de familiares discapacitados, deducciones por nacimiento de hijos discapacitados, así como instrumentos jurídicos tales como el seguro de dependencia, que viene a paliar los gastos en caso de producirse esta situación, de modo que existe una amplia gama de beneficios fiscales relacionados con fórmulas de seguro, de ahorro o patrimoniales, cuyo objetivo es paliar las situaciones de estas personas ya que resulta obvio que en la generalidad de los casos no se encuentran en la misma situación para contribuir a los gastos públicos que el resto de contribuyentes²⁶⁹.

La discapacidad también se tiene en cuenta en Cataluña en el ITP, que prevé un tipo de gravamen del 5% en la transmisión de un inmueble que constituya la vivienda habitual de una persona con disminución física, psíquica o sensorial, siempre que sea igual o superior al 65% en unión de otros requisitos económicos, según el art. 6 de la Ley 21/2001 de 28 de diciembre de medidas fiscales y administrativas de Cataluña.

Como novedad para el ejercicio 2015 en cuanto al IRPF se ha creado una nueva deducción para aquellas personas que tengan un ascendiente o un descendiente con discapacidad a su cargo de hasta 1.200 euros anuales, de acuerdo con el art. 81bis LIRPF, según redacción de la Ley 26/2014.

En el IP, tributo de carácter directo y personal cedido a las CC.AA. también se establecieron medidas de protección al minusválido en relación al mínimo exento. Así en el ejercicio 2012 para el supuesto de sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, el mínimo exento se estableció en 700.000 euros, pero en la CC.AA. de Extremadura se aprobaron mínimos exentos diferentes para los contribuyentes con discapacidad física, psíquica o sensorial, en función de los grados de discapacidad que se detallan a continuación: a) 800.000 euros, si el grado de discapacidad es igual o superior al 33% e inferior al 50 por 100, b) 900.000 euros, si el grado de discapacidad es igual o superior al

²⁶⁹ FERNANDEZ AMOR, J.A. “Contratos de seguro de dependencia y sistemas de previsión de personas con discapacidad” en *Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social* p. 305 a 332.

50% e inferior al 65 por 100, c) 1.000.000 euros, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 por 100 y para el resto de contribuyentes el mínimo exento , de 700.000 euros.

En el Impuesto sobre Sociedades se han establecido también medidas fiscales para la contratación de trabajadores minusválidos, entre otras.

En materia de imposición indirecta, también se recogen medidas en relación a personas con discapacidad tanto en el IVA (exención de determinadas operaciones interiores, en la importación, en las adquisiciones comunitarias y en los tipos de gravamen de determinados productos) como en el ITP y AJD cuya competencia se haya cedida a las distintas CC.AA., las cuales han dispuesto diversas medidas fiscales en materia de adquisición de vivienda habitual; Así, en Cataluña cuando uno de los componentes de la unidad familiar tuviere reconocida una discapacidad igual o superior al 65% les será de aplicación un tipo reducido del 5% en la adquisición de un inmueble de segunda mano destinado a ser su vivienda habitual siempre que las bases imponibles correspondientes a la última declaración de IRPF de todos los miembros de la unidad familiar no exceda de 30.000 €.

En el Impuesto especial sobre determinados medios de Transporte y en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, se contemplan exenciones tanto en la adquisición de coches de minusválidos cómo en su titularidad, y el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras también se contemplan bonificaciones en construcciones y adquisiciones de obras de acceso a viviendas de discapacitados.

También nuestra legislación civil concede, entre otros, en caso de fallecimiento del titular del contrato de arrendamiento, el derecho a la subrogación a sus descendientes siempre y cuando ostente una discapacidad igual o superior al 65%, en unión de otros requisitos tales como haber convivido con el difunto durante los dos años anteriores a su fallecimiento.

Alguna autora como RUIZ GARIJO²⁷⁰ reclama incluso la necesidad de introducir la perspectiva de género en el análisis de la dependencia ya que tras haberse superado la idea

²⁷⁰ RUIZ GARIJO, Mercedes; “Fiscalidad y Dependencia: Análisis desde una perspectiva de género” en *Fiscalidad e igualdad de género* p. 457 y ss.

de que el cuidado de las personas dependientes era una cuestión familiar o privada y en la actualidad se trata de una prioridad tanto en la agenda del Estado como de las CC.AA. y corporaciones locales, las mujeres representan el 65,2% de los más de 2.000.000 de personas en situación de dependencia frente a los varones que representan un 34,8% concentrándose en mayor número a partir de los 60 años. Muchas mujeres no han contado con un trabajo remunerado por haber dedicado su vida al cuidado de los suyos, lo que les ha provocado unas pensiones más reducidas y al mismo tiempo las mujeres por promedio de vida estadística, no tan solo son las que más cuidan, sino además las más cuidadas.

Por lo que al ISD se refiere, la reducción por discapacidad se halla contemplada en el art. 20.2.a. párrafo 2 de la Ley del ISD, el cual dispone que:

“Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco ²⁷¹ con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio²⁷²; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.”

DAMAS SERRANO²⁷³ opina que, no tan solo se debería contemplar la situación de discapacidad del sujeto pasivo sino también de aquellas personas que se hallan a su cargo o dependen de éste, afirmando que el ISD en tanto que impuesto complementario del IRPF, debe tomar en consideración esta situación como elemento de graduación del impuesto, aunque cumpliendo la adecuada exigencia de proporcionalidad entre el trato diferencial y su finalidad protectora.

²⁷¹ En Francia, se ha establecido una reducción adicional a la ya establecida de parentesco en el caso en que el beneficiario de la herencia sea disminuido físico o mental, en su afán de personalizar el impuesto.

²⁷² Desde el pasado 1/1/2016 debe entenderse referido al art 367 RDL 8/2015 de 30 de Octubre (TRLGSS)

²⁷³ DAMAS SERRANO, Antonio; *La discapacidad y el impuesto sobre sucesiones...* p. 333 y ss.

En este sentido, coincido con la referida opinión ya que la indiscutida protección que se debe dispensar a este colectivo no puede ser equivalente *per se* a la exoneración total del pago del impuesto como ocurre en algún territorio como en Aragón, donde se revela como desproporcionada al exonerar del pago del impuesto.

Sigue afirmando el referido autor con gran acierto, a mi parecer, que el sistema actual de competencias en el ISD ha *degenerado* en la aparición de notables diferencias entre el Estado y las CC.AA. y entre las propias CC.AA., de tal forma que en función del ente acreedor del ISD, la tributación resultará más o menos elevada, consecuencia del diferente tratamiento fiscal que se otorga a esta circunstancia personal en función del territorio y así, nos describe que, salvo el territorio foral de Álava que ha establecido unos tipos de gravamen más reducidos en las adquisiciones *mortis causa* para las personas con discapacidad, el resto de CC.AA. han optado en su mayoría por mejorar la reducción estatal con excepción de la CC.AA. de Aragón la cual ha creado una reducción propia.

En el plano legal debemos recordar que la reducción por minusvalía se aplica con independencia de la existencia o no de parentesco entre el causante y el sujeto pasivo, siendo aplicable tanto a los sujetos pasivos por obligación personal como para los sujetos pasivos por obligación real de contribuir y que a partir del año 1999 se modificó la redacción del art. 20 LISD eliminándose así la remisión a las normas del IRPF, estableciendo que considera persona con minusvalía aquellas que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 33% de acuerdo con el art. 148 del T.R. de la Ley General de la Seguridad Social.

A mi juicio, basar la protección atendiendo exclusivamente a los grados o porcentajes de disminución desde el punto de vista fiscal es harto discutible y desproporcionado ya que se debería distinguir entre los distintos tipos de discapacidad, es decir, se debería distinguir entre la discapacidad física, la sensorial y la psíquica e intelectual ya que las personas con discapacidad soportan un alto costo adicional que varía en proporción al tipo de discapacidad que tengan y más teniendo en cuenta que desde los distintos organismos calificadores de las CC.AA. se distingue entre ellas.

En este sentido conviene recordar que la discapacidad física o funcional consiste en la disminución o carencia de las funciones motoras e implica por tanto una disminución de facultades en el desarrollo normal de las actividades básicas de la vida diaria mientras que la discapacidad sensorial implica deficiencias visuales, auditivas o de comunicación y lenguaje que comportan trastornos adaptativos y la discapacidad psíquica, intelectual o mental, abarca los trastornos del comportamiento tales como la depresión mayor, la esquizofrenia, el trastorno bipolar, el autismo o síndrome de Asperger y aquellas que suponen un retraso mental e intelectual que suele hallarse por debajo de 70 del nivel de inteligencia medio.

Es obvio que estos últimos, es decir, aquellos afectados por una discapacidad psíquica, intelectual o mental, deberían hallarse más beneficiados fiscalmente dada su mayor entidad y dependencia y por ello ciertas CC.AA. tal y como más adelante se verá, distinguen entre los tipos de discapacidad a la hora de cifrar la cuantía de la reducción.

El grado de discapacidad o minusvalía no tan sólo tiene en cuenta las deficiencias físicas y/ o psíquicas propiamente dichas, sino también otros factores sociales de carácter complementario. Entre las propuestas relativas al grado de discapacidad encontramos aquellas que postulan un nuevo margen porcentual ya que consideran que el actual es muy amplio y puede dar lugar a situaciones injustas entre personas con minusvalía cercanas a los extremos de los mismos, es decir, próximas al 33% y al 65%²⁷⁴, así como otros que proponen aplicar un importe a cada grado de minusvalía al objeto de adecuar y personalizar la discapacidad del contribuyente de tal forma que se multiplicaría una cuantía fija por el grado en concreto de minusvalía de cada contribuyente²⁷⁵.

A mi juicio, resulta obvia la situación de injusticia que se crea para aquellos grados más próximos a los extremos de ambos tramos, y por ello soy partidario de proponer un tercer tramo o tramo intermedio, al objeto de aminorar dicha situación, solución por otra parte adoptada en la actualidad por la CC.AA. de Extremadura.

²⁷⁴ALONSO-OLEA GARCÍA, Belén, LUCAS DURÁN, Manuel y MARTÍN DÉGANO, Isidoro; *La Protección de las Personas con Discapacidad y en situación de Dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Aranzadi, Navarra,2009; La referida propuesta ya se ha acogido en algún sistema tributario Autonómico como el de Extremadura, en donde se reconoce un porcentaje de disminución del 50% con transcendencia fiscal, p.231

²⁷⁵ GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, María Luisa, MARIN- BARNUEVO FABO, Diego y ZORNOZA PÉREZ, Juan ; *Las Situaciones de Discapacidad en el Ordenamiento Tributario*, p. 80

Respecto a la condición de minusválido²⁷⁶, ésta se fija de acuerdo con el baremo al que se refiere el artículo 148 del Texto Refundido de la Ley general de la Seguridad Social, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio en la redacción dada por la Ley 55/1999 y en el Real Decreto 1971/1999 en redacción dada por el RD 1856/2009²⁷⁷ y el grado de discapacidad se debe acreditar mediante el oportuno certificado expedido por el IMSERSO (Instituto de Migraciones y Servicios Sociales) u órgano competente de la respectiva CC.AA. correspondiendo a estos centros evaluadores certificar la etiología, la patología el grado y tipo de minusvalía del sujeto pasivo.

Para que sea aplicable la referida reducción resulta necesario que ésta se halle acreditada a la fecha del devengo del impuesto, es decir con ocasión de la defunción, así la minusvalía sobrevenida con posterioridad, resultaría intrascendente fiscalmente, y del mismo modo se ha de señalar que si concurren las circunstancias de incapacidad en la fecha del devengo también resultaría aplicable la misma, ya que los certificados o declaraciones de discapacidad no son constitutivos, sino declarativos, pudiéndose de esta forma acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, esta circunstancia. En este sentido se pronuncian las siguientes sentencias: STSJ Cataluña 1168/2008, STSJ Castilla y León 2092/2009, STSJ Asturias 1032/2010, STSJ Baleares 979/2010.

Se ha de tener en cuenta que el órgano administrativo que emite el certificado de minusvalía (en Cataluña, el ICASS) lo realiza según las prescripciones establecidas por el RD 1971/1999 de 23 de Diciembre del procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de disminución, el cual en su art 10.2 establece que el citado reconocimiento se entenderá producido desde la fecha de la solicitud, lo que supone, en consecuencia que el citado organismo no emite una certificación con efectos anteriores a su solicitud.

Por otra parte, frente a la situación de discapacidad también ha suscitado polémica la acreditación del grado de discapacidad por asimilación²⁷⁸, por lo que se dictó el RD

²⁷⁶ Art.42.2 párrafo segundo RISD.

²⁷⁷ Hoy, art. 367 RDL 8/2015 (TRLGSS)

²⁷⁸ El TEAC ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión a propósito de sendos recursos extraordinarios para unificación de doctrina de 28/04/2010 y 27/07/2011.

1414/2006 de 1 de Diciembre del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales (BOE n 300 de 16/12/2006) en el cual en su exposición de motivos se dice: *“Sin embargo desde la entrada en vigor de la Ley²⁷⁹, se han producido disposiciones administrativas heterogéneas y en algunas ocasiones contradictorias, emanadas de los distintos órganos de las administraciones públicas, en relación con la forma de acreditar la asimilación al grado de minusvalía prevista en el citado artículo.”* De tal forma que se estableció en su art.1 que se considerarán afectados por una minusvalía en grado igual o superior al 33 por ciento a:

- los pensionistas de la S.S por incapacidad permanente (total, absoluta o gran invalidez)
- los pensionistas de Clases Pasivas de jubilación o retiro por incapacidad permanente o inutilidad.

El art. 2 de la citada norma establece a continuación que el grado de minusvalía igual al 33 por ciento se acreditará mediante los siguientes documentos:

- Resolución /Certificado expedido por el IMSERSO u órgano de la CC.AA. competente.
- Resolución del INSS reconociendo la condición de pensionista por incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.
- Resolución del M° de Economía y Hacienda o M° de Defensa reconociendo una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Respecto al grado de minusvalía superior al 33 por ciento se acreditará mediante Resolución /Certificado expedido por el IMSERSO u órgano de la CC.AA. competente.

Finalmente en la Disposición Adicional Primera se dispone que la acreditación del grado de minusvalía tendrá validez en todo el territorio nacional.

²⁷⁹ Ley 51/2003 de 2 de diciembre de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad.

No obstante lo anterior, en la Consulta de la DGT V0678-08 de 4/4/2008 no se admitió la asimilación automática entre la incapacidad permanente absoluta y el grado del 33% de discapacidad basándose en la STS de 19/10/2007 al afirmar que la asimilación opera a los efectos de la ley 51/2003 pero no de la ley 13/1982 de integración social de los minusválidos, que regula, entre otros, la determinación de dicha condición.

En Cataluña, la Dirección General de Tributos, del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalitat de Cataluña dictó la Instrucción 1/2006, modificada por la Resolución 2/2012 de 27 de febrero, mediante la cual se cursan instrucciones para la acreditación del grado de discapacidad y que son las siguientes:

A) Certificación del ICASS u órgano equivalente de otra CC.AA. con efectos anteriores a la muerte del causante; Este es el supuesto clásico, es decir, que el sujeto pasivo tenga en su poder, la certificación que acredite que con anterioridad a la defunción, ya se hallaba afecto a una discapacidad superior al 33%.

B) Certificación del ICASS u órgano equivalente de otra CC.AA. con efectos posteriores a la muerte del causante, pero siempre y cuando la solicitud de reconocimiento haya sido presentada dentro de los seis meses siguientes a la defunción, es decir en el plazo de autoliquidación voluntaria del impuesto; Este es un supuesto también habitual, y sin duda obedece al hecho de que tomando noticia el sucesor de la referida reducción a propósito de la defunción de otra persona, pueda proceder, a instar la solicitud de minusvalía si entiende que concurren en él, patologías que acreditan un grado del 33%.

C) En caso que la solicitud de reconocimiento ante el ICASS o órgano equivalente de otra CC.AA. haya sido formulada con posterioridad a los seis meses siguientes a la defunción, habrá que aportar todos los medios de prueba que acrediten que a la fecha del devengo del impuesto concurrían las referidas circunstancias, debiendo esta prueba ser apreciada por el órgano gestor o inspector; En este supuesto, se permite al sujeto pasivo, aún habiendo transcurrido el periodo de autoliquidación del impuesto de seis meses, solicitar el reconocimiento de grado de discapacidad acreditando al devengo la concurrencia de las patologías determinantes del grado de discapacidad, lo que supone en definitiva la voluntad decidida de la administración de admitir la referida reducción, siempre que resulte

acreditable su existencia; En base a lo anterior, se admite la acreditación de la referida reducción, en el trámite de audiencia, en la interposición del recurso de reposición o incluso en la interposición de la reclamación económica administrativa.

D) Se equipara el Síndrome de Down a un grado de discapacidad del 33%.

E) Se establece que en caso de incapacitación judicial total en la esfera personal se presume acreditado un grado del 65%, admitiéndose la referida reducción tanto si se dispone de la sentencia de incapacitación a la fecha de la defunción como si se interpone la demanda de incapacitación en los seis meses siguientes a la defunción y obviamente resulta estimada por la autoridad judicial. Por el contrario, en caso de incapacitación parcial, (curatela) la minusvalía se debe acreditar mediante el respectivo certificado del ICASS.

Por otra parte, debemos añadir que en la actualidad se está planteando una nueva situación que provoca numerosos problemas fiscales debido a su falta de asimilación a la minusvalía, que es la situación de dependencia²⁸⁰.

No existe en materia tributaria un régimen fiscal especial o un estatuto del discapacitado, tan solo normas aisladas y dispersas, por lo que se reclama una definición o concepto uniforme de persona discapacitada y dependiente para todos los tributos creando una configuración tributaria única ya que la capacidad económica de este colectivo en la generalidad de los casos tiene mucho que ver con su solvencia de pago para exigir un régimen tributario exclusivo, aunque hay autores que opinan justo lo contrario²⁸¹.

En efecto, el concepto de dependencia se halla casi omitido en la normativa fiscal sucesoria, aunque la situación de dependencia se halla reconocida y contemplada de forma expresa en el IRPF a nivel estatal, dando cuenta de ello el art. 33.4.b LIRPF, al contemplar la exención de la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda habitual para los mayores de 65 años y también para aquellos contribuyentes en situación de dependencia

²⁸⁰ Ley 39/2006 de 14 de Diciembre (BOE nº299, de 15 de Diciembre)

²⁸¹GARCIA SARABIA, Francisco de Asís; *Una mirada al futuro de la fiscalidad de los sujetos pasivos discapacitados, en situación de dependencia o con gran incapacidad permanente absoluta o con gran invalidez* en *Discapacidad y Hacienda pública*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012, p.145 a 164.

severa o gran dependencia, (que no, para los minusválidos fiscales) o la exención de rentas o prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y asistencia personalizada que deriven de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención en situación de dependencia (art 7.v LIRPF), entre otros. También a nivel autonómico en el IRPF, en la CC.AA. de Aragón se ha establecido una deducción para el cuidado de personas dependientes entendiéndose por tales los mayores de 75 años con discapacidad igual o superior al 65%.

Llegados a este punto se plantea el nexo entre discapacidad o minusvalía y dependencia. Parece que a la situación de dependencia se accede por razones de edad, incapacidad y/o enfermedad ya sea en singular o en una combinación de todos estos factores, pero por lo que aquí interesa se trata de discernir si desde un punto de vista fiscal se pueden equiparar u homologar dichas situaciones.

Actualmente la respuesta es negativa y todo ello a pesar de la Disposición Adicional 9ª de la Ley 39/2006 de 14 de Diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, la cual dispuso que aquellas personas que tengan reconocida la pensión de gran invalidez o la necesidad de tercera persona, de acuerdo con el RD 1971/1999 regulador de procedimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, se les reconocerá en situación de dependencia de acuerdo con el desarrollo reglamentario; Sin embargo, el desarrollo reglamentario llevado a cabo por el RD 504/2007, de 20 de abril tan sólo dispuso que en el supuesto de las personas que tengan reconocido el complemento de gran invalidez, mediante la aplicación del baremo se establecerá el grado y nivel de dependencia de cada persona, garantizando, en todo caso, el grado I dependencia moderada nivel 1, o sea, el nivel de dependencia mínimo y en lo que se refiere a quienes tengan reconocido el complemento de necesidad de tercera persona según el anexo II del RD 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, se establece la aplicación de la correspondiente tabla de homologación.

Las referidas tablas de homologación, se hallan contempladas en la actualidad en la Resolución de 29 de Junio de 2010 y en el RD 174/2011, de 11 de febrero, del Ministerio de Sanidad, en donde en función de la puntuación específica obtenida en el baremo de

dependencia y en el baremo de concurso de tercera persona se establece una equivalencia con los distintos grados y niveles de dependencia.

Ahora bien, ello no constituye más que una precaria equivalencia entre los grandes inválidos y los discapacitados con necesidad de tercera persona, con los grados de dependencia, pero quedan abandonados a su suerte la gran mayoría de contribuyentes que poseen un simple reconocimiento de grado de discapacidad, (sin complemento de gran invalidez y sin necesidad de tercera persona) respecto a su equivalencia con el grado de dependencia lo que obliga a la tramitación *ex novo* de un segundo procedimiento, aunque esta vez, de grado de dependencia²⁸².

El caso es que no existe un concepto tributario de persona en situación de dependencia y por ello nos debemos remitir a la Ley de dependencia para conceptualizar esta situación y ya se advierte que al igual que en la minusvalía hasta el grado del 32% carece de beneficio fiscal alguno, en materia de dependencia el grado I (Dependencia Moderada) también carece de beneficio fiscal alguno. También se ha de poner de manifiesto que existen beneficios fiscales para dependientes y beneficios fiscales para discapacitados, aunque obviamente como la dependencia es más reciente, la discapacidad se halla dotada de mayores beneficios fiscales. La homologación prevista entre discapacidad y dependencia es muy precaria y si no se produce una asimilación entre ambos conceptos ello supondrá que el contribuyente deberá someterse a dos reconocimientos distintos, ya que discapacidad y dependencia no son equivalentes de por sí, todo ello sin perjuicio de que las personas que tengan reconocida la ayuda de tercera persona se les asimila en grado y nivel de dependencia, pero aquellos otros que no precisen de ayuda de tercera persona carecen de una equivalencia reconocida.

En el ámbito sucesorio alguna legislación autonómica como la Ley 9/2008, de 28 de Julio de Galicia ha reconocido en su art. 2 “Reducción por Discapacidad” tanto la minusvalía o discapacidad como la dependencia preceptuando que:

²⁸² La situación de dependencia, ha sufrido una importante reforma con el R.D.L 20/2012 y la Resolución de 13/07/2012 que por lo que aquí interesa abolió los niveles de dependencia que se distinguían entre los diversos grados, de tal forma que en la actualidad tan solo se distingue en grado I, II y III (dependencia moderada, severa y gran dependencia)

“...Igualmente se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65% cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado, así como en los casos de dependencia severa y gran dependencia siempre que éstas últimas situaciones fuesen reconocidas por el órgano competente...”

También se ha reconocido en Guipúzcoa²⁸³ una reducción para las personas en situación de dependencia siempre y cuando el grado de dependencia otorgue derecho a reducción en el IRPF.

Todo lo anterior, nos aboca, a proponer de *lege ferenda* un estatuto fiscal de la persona discapacitada y o dependiente, único, definiendo el concepto, y clasificando sus niveles grados o porcentajes para que cada tributo en singular tomando como base la referida conceptualización y clasificación establezca en particular la reducción o bonificación correspondiente. Obviamente su óptimo encaje sería en la LGT, lo cual evitaría que por razón de competencia territorial y por razón del tributo asistiéramos a la multiplicidad de un concepto unívoco, aunque modulable desde el punto de vista cuantitativo.

Asimismo debe ponerse de manifiesto que lo anterior no impediría que desde el punto de vista administrativo tanto el reconocimiento de la discapacidad como de la situación de dependencia, competencia de las CC.AA., tenga validez en todo el territorio del Estado.

Por último con respecto a la cuantía de la reducción, tal y como se expresó anteriormente su regulación es dispar en la normativa fiscal sucesoria estatal y autonómica según se expone a continuación:

²⁸³ Art. 19.2 de la Norma Foral 3/1990 de 11 de Enero del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones reformada por la Norma Foral 5/2011 de 26 de Diciembre.

4.1. LA DISCAPACIDAD EN LA LEGISLACION AUTONOMICA

En la normativa **Estatal** del impuesto, la reducción por minusvalía se halla regulada en la Ley 27/1987, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el ISD, en su artículo 20²⁸⁴, donde se establece una reducción de la base imponible para las personas con discapacidad compatible con las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante por importe de 47.858,59 euros entre un grado de minusvalía comprendido entre el 33 y el 64% y por un importe de 150.253,03 euros para un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

En **Cataluña** se ha establecido, junto con las reducciones que pudiesen corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción para las personas con disminución física, psíquica o sensorial²⁸⁵, con los siguientes importes, que mejoran sustancialmente la reducción estatal y que son para un grado de minusvalía igual o superior al 33% e inferior al 65%, un importe de 275.000 euros y para un grado de minusvalía igual o superior al 65%, un importe de 650.000 euros.

En **Andalucía**, se procede a la mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones mortis causa y seguros de vida no superiores a 250.000€ por sujetos pasivos con discapacidad aplicándose una cantidad variable, que determine una base liquidable cero, lo que supone la exención material del impuesto. Adicionalmente cuando el sujeto pasivo pertenezca a los grupos III y IV de parentesco se exige que su patrimonio preexistente esté comprendido en el primer tramo (de 0 a 402.678,11 €).

No alcanzo a comprender, a este respecto, realmente, qué relación existe entre el parentesco y la discapacidad.

²⁸⁴ 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 (BOE de 31 de diciembre).

²⁸⁵ Artículo 3 (reducción por discapacidad) de la Ley 19/2010, de 7 de Junio de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (DOGC núm. 5648, de 11 de Junio de 2010).

En **Aragón**²⁸⁶ se ha establecido una reducción propia por discapacidad para las personas que posean un grado igual o superior al 65%, equivalente al 100% de la base imponible, lo que supone la exención material del impuesto, sin límite alguno en el importe del caudal hereditario ni tampoco en el patrimonio preexistente del causahabiente.

En **Asturias**, la discapacidad se modula en forma de bonificación consistente en el 100% de la cuota de aquellos contribuyentes discapacitados en un grado igual o superior al 65%, siempre que su patrimonio preexistente no sea superior a 402.678,11 euros y con independencia del grado de parentesco.

En la Comunidad Autónoma de **Baleares**²⁸⁷, se distingue entre la minusvalía física o sensorial y la minusvalía psíquica, a diferencia de las anteriores reducciones por discapacidad, de tal forma que mientras en el primer caso se distingue si es igual o superior al 33% e igual superior al 65 %, en el segundo caso, es decir, en la psíquica sólo se distingue si es igual o superior al 33%; En el caso de minusvalía física o sensorial igual o superior al 33% se aplica una reducción de 48.000€, y si es de grado igual o superior al 65% se le aplica una reducción de 300.000€ mientras que en caso de minusvalía psíquica, igual o superior al 33% se aplica una reducción de 300.000€.

En este caso, se valora positivamente la citada distinción entre ambos tipos de minusvalía, aunque resulta desproporcionado que en el caso de la disminución psíquica alcanzado el 33%, ya no se distinga grado alguno superior.

En **Canarias**, se aplica a la discapacidad igual o superior en grado al 33% la cantidad de 72.000€ y a la discapacidad igual o superior al 65% la cantidad de 400.000€, siendo compatible con la de parentesco.

En **Cantabria**, con carácter general se distingue entre los dos grados de discapacidad del 33% y 65%, a los que se le aplica respectivamente un importe de 50.000€ y 200.000€, siendo compatible con el parentesco.

²⁸⁶ Decreto Legislativo Aragón 1/2005. Artículo 131- 2.

²⁸⁷ Art 22 D. Legislativo 1/2014 de 6 de junio por el que se aprueba el T.R. de tributos cedidos.

En **Castilla y León** se reconoce una reducción por importe de 125.000€ y 225.000€ en función del grado de discapacidad igual o superior al 33% y al 65% respectivamente.

En **Castilla-La Mancha**²⁸⁸ a partir del 1 de Enero de 2014 se aplica una reducción por discapacidad por importe de 125.000€ y 225.000€ en función del grado de discapacidad igual o superior al 33% y al 65% respectivamente; También se aplica una bonificación por discapacidad del 95% de la cuota a aquellos contribuyentes con un grado igual o superior al 65%.

En la Comunidad Autónoma de **Extremadura**²⁸⁹ lo que se distingue a diferencia de las otras CC.AA en esta reducción son los grados de discapacidad, al clasificar los mismos en tres grupos: 33%, 50% y 65%, adjudicándole a cada uno de ellos una reducción de 60.000€, 120.000€ y 180.000€, respectivamente.

Resulta loable el segundo tramo creado al objeto de personalizar aún más la citada reducción y también el otorgar a cada tramo un valor equivalente de 60.000€ al objeto de agudizar el carácter progresivo de la citada reducción.

En Galicia²⁹⁰ se ha establecido, un sistema mixto ya que en función del grado de discapacidad se tiene o no en cuenta el grado de parentesco, y adicionalmente también el patrimonio preexistente, mejorando la reducción estatal:

a) Reducción de 150.000 euros a las personas que tengan la consideración legal de personas discapacitadas, con un grado de minusvalía igual o superior al 33% e inferior al 65%, de acuerdo con el baremo al que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley general de la Seguridad Social, aprobada por Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio.

b) Reducción del 100% de la base imponible para aquellas personas pertenecientes a los grupos I y II que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%, siempre que el patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 3.000.000 de euros.

²⁸⁸ L. Castilla La Mancha 8/2013.

²⁸⁹ D.L Extremadura 1/2006. Art 11

²⁹⁰ Decreto Legislativo Galicia 1/2011. Artículo 6.Tres.

c) Reducción de 300.000 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65% y no tengan derecho a la reducción señalada en la letra anterior

Obsérvese que mientras, la reducción por minusvalía en la mayoría de las legislaciones es independiente del grado parentesco con el difunto, en Galicia cuando el grado es igual o superior al 65% se discrimina al beneficiario en función de su parentesco, como ocurre en Andalucía sin que se alcance a comprender-reitero-la relación existente entre minusvalía y parentesco.

En **Madrid** se ha establecido, junto con las reducciones que pudiesen corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción para las personas con disminución física, psíquica o sensorial²⁹¹, con los siguientes importes, que mejoran la reducción estatal aunque de forma muy escasa a diferencia de las importantes reducciones económicas previstas en Cataluña, ilustrando la siguiente tabla las citadas diferencias entre las mismas:

Grado de minusvalía	Reducción:		
	Madrid /	Estatal /	Cataluña
Igual o superior al 33% e inferior al 65%	55.000 /	47.858,59 /	275.000 euros
Igual o superior al 65 por 100	153.000 /	150.253,03 /	650.000 euros

En la Comunidad Autónoma de **Valencia**²⁹², la discapacidad tiene trascendencia tanto como reducción de la base imponible como de bonificación de la cuota; A nivel de reducción de la base imponible se distingue entre ambos tipos de incapacidades, correspondiendo a la discapacidad igual o superior al 33% de carácter física o sensorial una reducción de 120.000 €, y a la discapacidad igual o superior al 65% de carácter física o sensorial una reducción del duplo, es decir de 240.000 € y si se tratase de una discapacidad psíquica tan sólo se distingue si es igual o superior al 33% y se le aplica una reducción de 240.000 €.

²⁹¹ D. Legislativo Madrid 1/2010. Art. 21.1

²⁹² L.C Valenciana 10/ 2006.

A nivel de bonificación en cuota²⁹³, se aplica un porcentaje del 75% a aquellos sujetos pasivos que tengan discapacidad física o sensorial igual o superior al 65% o igual o superior al 33% en caso de discapacidad psíquica.

En **Álava**, con carácter general se distingue entre los dos grados de discapacidad del 33% y 65%, a los que se le aplica respectivamente un importe de 56.109 € y 176.045 €.

La normativa foral de **Navarra** reconoce una reducción de 60.000€ y 180.000€ en función del grado de discapacidad igual o superior al 33 o 65% independiente del grado de parentesco.

En **Vizcaya** y en **Guipúzcoa** la discapacidad otorga derecho a una reducción de 76.312€, y 80.000 € respectivamente, sin distinción del grado de discapacidad a partir de grado igual o superior al 33%.

A continuación se expone gráficamente el panorama de reducciones por discapacidad.

	REDUCCION POR MINUSVALIA.
ESTADO	Discapacidad del 33% - 64% : 47.858,59 € Discapacidad del 65% - 100% : 150.253,03 €
ANDALUCIA	<u>Reducción mejorada.</u> Cuantía variable con un límite 250.000 €
ARAGON	<u>Reducción propia.</u> Reducción 100% B. Imponible con discapacidad = + 65%. Parientes grupos I y II con discapacidad entre 33% - 64% : 175.000 €
CANARIAS	<u>Reducción mejorada.</u> Discapacidad del 33% - 64% : 72.000 € Discapacidad del 65% - 100% : 400.000 €
CANTABRIA	<u>Reducción mejorada.</u> Discapacidad del 33% - 64% : 50.000 € Discapacidad del 65% - 100% : 200.000 €
CASTILLA LA MANCHA	<u>Reducción estatal.</u> Discapacidad del 33% - 64% : 125.000 € Discapacidad del 65% - 100% : 225.000 € 95% de Bonificación en cuota : Discapacidad = + 65%.
CASTILLA LEON	<u>Reducción mejorada.</u> Discapacidad del 33% - 64% : 125.000 € Discapacidad del 65% - 100% : 225.000 €
CATALUÑA	<u>Reducción mejorada.</u> Discapacidad del 33% - 64% : 275.000 € Discapacidad del 65% - 100% : 650.000 €

²⁹³ Art.12.bis.b) Decreto Ley 4/2013.

EXTREMADURA	<u>Reducción mejorada.</u> Discapacidad del 33% - 49% : 60.000 € Discapacidad del 50% - 64% : 120.000 € Discapacidad del 65% - 100% : 180.000 €
GALICIA	<u>Reducción mejorada.</u> Discapacidad del 33% - 64% : 150.000 € Discapacidad del 65% - 100% : 300.000 € Grupo I y II con Discapacidad = + 65% y patrimonio inferior a 3.000.000 € = 95% de Bonificación en B.I. Discapacidad del 65% = Dependencia severa / Gran dependencia.
BALEARES	<u>Reducción mejorada.</u> Discapacidad del 33% - 64% : 48.000 € Discapacidad del 65% - 100% o psíquica del 33% : 300.000 €
MADRID	<u>Reducción mejorada.</u> Discapacidad del 33% - 64% : 55.000 € Discapacidad del 65% - 100% : 153.000 €
ASTURIAS	<u>Reducción estatal.</u> Discapacidad = + 65% y patrimonio inferior a 402.678,11 € = 100% de Bonificación en cuota.
MURCIA	<u>Reducción estatal.</u> Discapacidad = + 65% = 99% de Bonificación en cuota.
LA RIOJA	<u>Reducción estatal.</u>
COMUNIDAD VALENCIANA	<u>Reducción mejorada.</u> Distinción entre Discapacidad física o Sensorial y Psíquica 33% - 64% = 120.000 € / = + 65% ó 33% Psíquica = 240.000 € Discapacidad física = + 65% ó Psíquica = + 33% = 75% Bon. Cuota
NAVARRA	Discapacidad del 33% - 64% : 60.000 € Discapacidad del 65% - 100% : 180.000 €
ALAVA	Discapacidad del 33% - 64% : 56.109 € Discapacidad del 65% - 100% : 176.045 € Reducciones adicionales para Discapacitados menores de 21 años.
GUIPUZCOA	Equiparación Discapacidad y Dependencia. Cuantía : 80.000 €
VIZCAYA	Discapacidad / Cuantía : 76.312 €

4.2. CONCLUSIONES Y PROPUESTA

Expuesto cuanto antecede, se observa que en función del territorio donde se grave la herencia, la reducción por minusvalía fiscal varía en su cuantía (importes distintos y distantes), varía en su forma de cuantificación (cuantía fija y cuantía variable) varía en su clasificación (física o sensorial y psíquica), en sus grados (igual o superior al 33%, igual o superior al 50%, igual o superior al 65%) y en el ámbito subjetivo de aplicación (a extraños o a incluso determinados grados de parentesco).

De cuanto se ha expuesto, se proponen las siguientes reformas:

- i) Definición de un concepto legal homogéneo en la LGT de sujeto pasivo disminuido, discapacitado, minusválido y o dependiente, distinguiendo entre las distintas clases de discapacidad y grados, desde un punto de vista fiscal.
- ii) Para procurar una mayor justicia tributaria en el ISD en el grado de discapacidad se propone la configuración de un tercer tramo para atender a aquellas situaciones intermedias de discapacidad que abarcaría entre el 50% y el 64%, o subsidiariamente a partir del 33% crear un escalado de grados hasta el 100% adjudicando a cada uno de ellos un importe determinado de tal forma que la reducción fuere personalizada en función del grado de discapacidad exacto de cada sujeto pasivo.

REDUCCION DE DISCAPACIDAD POR TRAMOS	
Igual o superior a 33 % e inferior a 50%.....	200.000€
Igual o superior a 50 % e inferior a 64%.....	400.000€
Igual o superior a 65%.....	600.000€

REDUCCION DE DISCAPACIDAD POR GRADOS.	
600.000€ / 100% = 6.000€ cada grado.	
Igual a 33%.....	mínimo 200.000€
Por cada grado superior al 33% se adicionará la cantidad de.....	6000€

- iii) Reconocer de forma expresa a nivel legal que los beneficios fiscales aplicables a esta reducción pueden ser solicitados por el contribuyente en el plazo voluntario para la autoliquidación del impuesto, al objeto de evitar que la simple ausencia de su solicitud y concesión en el momento del devengo del impuesto pueda conculcar su aplicación, por

motivos estrictamente formales, habida cuenta que es harto frecuente solicitar su reconocimiento de forma posterior a la defunción.

iv) Modificar la ley del ISD limitando mediante una horquilla cuántica la reducción por discapacidad, al objeto de evitar que la aplicación de esta reducción pueda suponer en la práctica la exención total del impuesto²⁹⁴ o una desproporción de cuantías según la CC.AA. Se propone que la referida reducción no supere los 600.000€, y no sea inferior a 200.000€.

v) Reconocer la minusvalía como bonificación²⁹⁵ en cuota en el IITVNU, mediante la oportuna reforma de la Ley de Haciendas Locales en las transmisiones *mortis causa*, en consonancia y coherencia con el ISD, habida cuenta que resulta paradójico que en el ámbito de la imposición local con motivo de la referida transmisión a nivel inmobiliario se omita su consideración fiscal y todo ello teniendo en cuenta su importancia cuantitativa.

²⁹⁴ Tal y como ocurre en la práctica de la CC.AA. de Aragón donde se ha establecido una reducción del 100% de la base imponible para discapacitados con grado igual o superior al 65% sin limitación de cuantía, lo que supone un fraude de ley administrativo ya que las CC.AA. no tienen facultades legislativas para crear una exención del impuesto.

²⁹⁵ En este sentido conviene recordar que en el ámbito de la imposición local, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se reconoce la exención de los vehículos de los discapacitados.

CAPITULO III

TARIFAS Y PATRIMONIO PREEXISTENTE EN TRANSMISIONES *MORTIS CAUSA*

SUMARIO

- 1.- Tarifas o tipo de gravamen
 - 1.1.- Introducción
 - 1.2.- Panorama tarifario
 - 1.2.1.- Tarifa Estatal
 - 1.2.2.- Tarifas Autonómicas
 - 1.2.3.- Tarifas Forales
 - 1.3.- Conclusiones y propuesta
- 2.- El coeficiente multiplicador de patrimonio preexistente
 - 2.1.- Regulación Estatal y Autonómica
 - 2.2.- Tablas coeficientes multiplicadores
 - 2.2.1.- Estatal
 - 2.2.2.- Autonómicas
 - 2.3.- Fundamento del patrimonio preexistente
 - 2.4.- Conclusiones y propuesta

1. TARIFAS O TIPO DE GRAVAMEN

1.1 INTRODUCCION

“Es la tarifa del Impuesto lo que, sin duda, ofrece mayor novedad, por haberse plasmado en ella importantes avances de la técnica tributaria para conseguir la progresividad y una mejor distribución de la carga fiscal, acentuándose de esta forma la función social que persigue este Impuesto.

Se eliminan, en primer lugar, los defectos de las anteriores tarifas, que no permitían obtener una auténtica progresividad; en segundo lugar y respondiendo a la necesidad de perfeccionar la escala de tributación, desaparecen determinadas reglas que conducían a un desigual reparto del gravamen, como la que establecía un recargo en las sucesiones abintestato en favor de los parientes colaterales en tercer o cuarto grado del causante y la que disponía la aplicación de un gravamen especial sobre las adquisiciones gratuitas que excedieran de diez millones de pesetas.

Pero la novedad fundamental de la Ley consiste en el establecimiento de una tarifa única, con tipos progresivos en función de la cuantía de la base liquidable, que sustituye las siete existentes anteriormente.

Con el fin de lograr una primera progresividad, adaptada a la actual estructura económica de la sociedad española, los primeros diez escalones de la tarifa están constituidos por tramos de base de un millón de pesetas cada uno, a los que se aplican tipos que crecen muy moderadamente, lo que beneficiará a los sujetos pasivos que adquieran incrementos de patrimonio de menor cuantía económica.

De acuerdo con la exposición de motivos reproducida de la actual LISD, las modificaciones más significativas en materia tarifaria desde el 01/01/1988 son las que a continuación se señalan:

i) La eliminación del recargo en las sucesiones *ab intestato*²⁹⁶. (El art. 30.4 del T. R de 6/05/1967 preveía que en las sucesiones “*ab intestato*” entre colaterales de 3.º y 4.º grado se adicionaría un recargo de un 20 % , salvo que el causante fuera menor de 21 años o que durante los tres previos al fallecimiento hubiera estado incapacitado para testar),

ii) La eliminación de la aplicación de un gravamen especial que recaía sobre las adquisiciones gratuitas superiores a de diez millones de pesetas.

iii) El establecimiento de una tarifa única²⁹⁷ con tipos progresivos en función de la cuantía de la base liquidable, que sustituyó a las siete tarifas de parentesco existentes y,

iv) la adaptación de la tarifa al grado de parentesco, y al patrimonio preexistente mediante el establecimiento de unos, entonces, novedosos coeficientes multiplicadores.

La cuota íntegra del impuesto dispone el art.21 LISD de 1987 que se obtendría aplicando a la base liquidable, la siguiente escala en su primitiva redacción:

Base liquidable hasta pesetas	Tipo medio (%)	Cuota íntegra	Resto base (millones)	Tipo marginal (%)
-	-	-	1	7,65
Un millón	7,65	76.500	1	8,50
Dos millones	8,08	161.500	1	9,35
Tres millones	8,50	255.000	1	10,20

²⁹⁶ Con fundamento en la teórica ausencia de relación entre el causante y sus herederos legales.

²⁹⁷ Las antiguas tarifas previstas en el T.R. de 1967, es decir las anteriores a 1 de Enero de 1988 (D.T.1ª de la Ley 29/1987) eran ocho, siendo la nº 1 aplicable a descendientes legítimos, y cónyuges, cuyo tipo marginal máximo alcanzaba el 21%, la nº 2 aplicable a ascendientes legítimos, cuyo tipo marginal máximo alcanzaba el 26%, la nº 3 aplicable a descendientes y ascendientes por afinidad, cuyo tipo marginal máximo alcanzaba el 55%, la nº 4 aplicable a colaterales de segundo grado, cuyo tipo marginal máximo alcanzaba el 58%, la nº 5 aplicable a colaterales de tercer grado, cuyo tipo marginal máximo alcanzaba el 69%, la nº 6 aplicable a colaterales de cuarto grado, cuyo tipo marginal máximo alcanzaba el 72%, la nº 7 aplicable a grados más distantes y extraños, cuyo tipo marginal máximo alcanzaba el 84%, y la nº 8 se aplicaba a aquellas herencias superiores a 10.000.000 de ptas., cuyo tipo marginal máximo en función del parentesco podía llegar a alcanzar entre el 10% y el 18% adicionalmente; En el proyecto de Ley de 11/01/1978, se redujeron las tarifas existentes de siete a cuatro, proveyéndose para el grupo I, donde se hallaban el cónyuge, los ascendientes y descendientes, sin distinción de edad y los discapacitados, un tipo máximo del 20%, siendo el coeficiente multiplicador sin distinción de parentesco, “1” hasta 5.000.000 de ptas. y de “1,60” para más de 500.000.000 de ptas.

Cuatro millones	8,93	357.000	1	11,05
Cinco millones	9,35	467.500	1	11,90
Seis millones	9,78	586.500	1	12,75
Siete millones	10,20	714.000	1	13,60
Ocho millones	10,63	850.000	1	14,45
Nueve millones	11,05	994.500	1	15,30
Diez millones	11,48	1.147.500	5	16,15
Quince millones	13,03	1.955.000	5	18,70
Veinte millones	14,45	2.890.000	10	21,25
Treinta millones	16,72	5.015.000	20	25,50
Cincuenta millones	20,23	10.115.000	50	29,75
Cien millones	24,99	24.990.000	Exceso	34,00

Sobre la tarifa del impuesto, CAZORLA PRIETO y MONTEJO VELILLA²⁹⁸, nos dicen que los primeros diez escalones están constituidos por tramos de un millón de pesetas cada uno, a los que se aplican tipos que crecen muy moderadamente, lo que beneficia a los sujetos que adquieran herencias o incrementos de menor cuantía; Es, a partir de los diez millones de pesetas (60.000€) cuando los tipos impositivos aumentan de forma más notable.

Por otra parte, si bien es cierto que se produce una simplificación respecto al T al crear una tarifa única en comparación con las siete tarifas anteriores, que incluía un gravamen complementario para adquisiciones superiores a 10.000.000 de pesetas, y un recargo por sucesiones ab intestato en favor de colaterales de 3º y 4º grado, también es cierto que se ve contrarrestada por la aplicación del coeficiente multiplicador del patrimonio preexistente y parentesco, hasta la fecha inexistente.

La LISD de 1987 establece tres factores de cuantificación del impuesto que son el *quantum* de la adquisición individual, el parentesco entre el causante y el causahabiente y, el patrimonio previo de este último.

²⁹⁸ CAZORLA PRIETO, Luis Mª y MONTEJO VELILLA, Salvador; *El impuesto sobre Sucesiones...* p. 213 a 215.

La progresividad del impuesto, se ha articulado a través de una tarifa única (es la misma para todos los grupos de parentesco y se aplica tanto a sucesiones como a donaciones) por tramos y más moderada que la del IRPF, basada en el correlativo aumento del tipo impositivo a mayor aumento de la base liquidable, que se halla definida en el art. 21 de la ley estatal del impuesto, tarifa que se ha ido actualizando, a través de la ley de presupuestos generales del Estado hasta la actualidad.

Aunque, tal y como señala SIMON ACOSTA²⁹⁹ “..... por la aplicación de coeficientes correctores el efecto final es el mismo que si existieran doce tarifas diferentes” ya que “....La influencia del parentesco en la cuota se hace efectiva mediante la aplicación de los coeficientes multiplicadores.....”

También, nos desvela la razón por la cual los tipos de las tarifas se hallan establecidos en decimales:

“Los tipos definitivamente aprobados son los del proyecto de ley, reducidos todos ellos en un 15%, reducción que se produjo en el proceso parlamentario a causa de la alarma social que provocó la nueva tarifa”

Aunque en compensación con la anterior reducción de tarifa, los porcentajes de los coeficientes de parentesco del proyecto remitido a las Cortes, fueron elevados finalmente en torno a un 15% más, excepto el grupo I y II.

Las siguientes tablas comparativas ilustran las citadas reducciones:

Patrimonio Preexistente	Proyecto de Ley ³⁰⁰			Ley		
	I y II	III	IV	I y II	III	IV
De 0 a 50.000.000 ptas.	1,0000	1,350	1,700	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 50.000.000 a 250.000.000 ptas.	1,0500	1,417	1,785	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 250.000.000 a 500.000.000 ptas.	1,1000	1,485	1,870	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 500.000.000 ptas.	1,2000	1,620	2,040	1,2000	1,9059	2,4000

²⁹⁹SIMON ACOSTA, Eugenio; *La fiscalidad de las sucesiones y...* p.227

³⁰⁰ Proyecto de ley de 19/1/1987 publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales nº 20 – 1 (Art. 22).

Proyecto de Ley ³⁰¹		Ley	
Tipo Medio	Tipo Marginal	Tipo Medio	Tipo Marginal
0,00	9	0,00	7,67
9,00	10	7,65	8,50
9,50	11	8,08	9,35
10,00	12	8,50	10,20
10,50	13	8,93	11,05
11,00	14	9,35	11,90
11,50	15	9,78	12,75
12,00	16	10,20	13,60
12,50	17	10,63	14,45
13,00	18	11,05	15,30
13,50	19	11,48	16,15
15,33	22	13,03	18,70
17,00	25	14,45	21,25
19,67	30	16,72	25,50
23,80	35	20,23	29,75
29,40	40	24,99	34,00

Así, a la base liquidable del impuesto se le aplica una tarifa de gravamen progresiva que se halla prevista en el art. 21 de la LISD, aunque hay que recordar que las CC.AA. también tienen competencia para establecer su propia tarifa³⁰², de tal forma que solo se aplica la tarifa estatal de forma supletoria, es decir, en defecto de tarifa autonómica.

Respecto a las tarifas autonómicas, hemos de decir que salvo en Galicia y Baleares, en el resto de las CC.AA. de régimen común existe una única tarifa *mortis causa* para todos los sujetos pasivos prescindiendo del parentesco, sin embargo en Galicia a los parientes de los grupos I y II se les aplica una tarifa reducida especial³⁰³ que oscila entre el 5 y el 18%, que coexiste con una segunda tarifa de carácter general para el resto de sujetos pasivos.

³⁰¹ Proyecto de ley de 19/1/1987 publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales nº 20 – 1 (Art. 21).

³⁰² Art. 48 Ley 22/2009. L.O.F.C.A.

³⁰³ A pesar de la singularidad en la normativa actual no se trata de ninguna innovación y en este sentido, debemos recordar que con la legislación antecesora (decreto 1018/1967 de 6 de abril) que aprobó el TR del ISD y AJD se aplicaban tarifas de gravamen en función de los grados de parentesco y de esta forma existía

En Cataluña a diferencia del resto de CC.AA., la singularidad de su tarifa de gravamen consiste en haberla estructurado en cinco tramos, mientras que en el resto de CC.AA. se sigue el modelo estatal de 16 tramos, donde los tipos impositivos oscilan entre un mínimo de 7% (Cataluña) y un máximo de 36,50% (Asturias y Andalucía) y se tiene en cuenta el patrimonio preexistente del adquirente.

Dejando a salvo lo anterior, no se observan diferencias significativas entre las distintas tarifas de gravamen de las CC.AA.³⁰⁴ entre sí, ni tampoco respecto al Estado, lo que pone en evidencia la ausencia de singularidad territorial, en el tipo de gravamen.

Por otra parte se debe poner de manifiesto que el tipo máximo de gravamen en España a nivel estatal se halla en el tramo superior de los aplicados en la UE, donde frente al 4% de Italia, el 30% de Alemania y el 40% del Reino Unido³⁰⁵, se sitúa España con un 34%³⁰⁶.

1.2. PANORAMA TARIFARIO

A continuación se procede a la exposición y análisis de los rasgos más importantes de las tarifas, principiando por la del Estado y siguiendo por la de las CC.AA., para finalmente concluir sobre las mismas.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que de forma previa a la aplicación de las tarifas, se aplican las reducciones previstas en la Ley, lo que supone que la tarifa tan solo se aplica en aquellos supuestos en que la base liquidable arroja un saldo neto positivo, y esto tan solo ocurre, en la mayoría de ocasiones, con sujetos pasivos que pertenecen al grupo III y IV de parentesco, dado que los pertenecientes a los grupos I y II, se hallan prácticamente

una tarifa para descendientes legítimos y cónyuges, otra para ascendientes legítimos y cónyuges, otra para ascendientes legítimos, otra para descendientes y ascendientes por afinidad, para colaterales de segundo grado, para colaterales de tercer grado, para colaterales de cuarto grado, y para colaterales de grados más distantes y personas que tengan parentesco con el testador.

³⁰⁴ Son nueve las CC.AA que han establecido tarifas de gravamen específicas y son Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña, Galicia, Madrid, Murcia y Comunidad Valenciana.

³⁰⁵ También se aplica en EE.UU. el citado tipo impositivo.

³⁰⁶ Según se cita en la revista *Escritura Pública* nº 91, Enero-Febrero de 105, editada en Madrid por el Consejo General del Notariado.

exonerados de pago ante la aplicación de las reducciones actuales, lo que significa que la intensidad de la progresividad de la tarifa fluctúa en función de la aplicación previa de las reducciones personales.

1.2.1 TARIFA ESTATAL³⁰⁷

	Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
1	0,00	0	7.993,46	7,65
2	7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
3	15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
4	23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
5	31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
6	39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
7	47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
8	55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
9	63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
10	71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
11	79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
12	119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
13	159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
14	239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
15	398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
16	797.555,08	199.291,40	En adelante	34,00

Se trata de la tarifa base que las CC.AA. han adaptado teóricamente a sus singularidades territoriales, aunque como se verá la mayoría de las tarifas de las CC.AA. son réplicas de la misma.

Tarifa progresiva de 16 tramos con un tipo mínimo del 7,65% aplicable a bases liquidables inferiores a 7.993,46 € y un tipo máximo del 34% aplicable a bases liquidables superiores a 797.555,08 €.

³⁰⁷ Art. 21 L.I.S.D.

Un análisis detenido de la referida tarifa nos revela que el tipo aplicable entre el inicial de 7,65 y el de 16,15, casi la mitad de la tarifa, se ha articulado en once tramos, en los cuales se ha ido incrementando consecutivamente el tipo de gravamen en 0,85 puntos porcentuales sucesivamente respecto al anterior, lo que supone un crecimiento moderado para aumentos correlativos de base liquidable de 7.987,45 € hasta casi alcanzar los 79.880,52.

En los tramos doce y trece el tipo de gravamen se eleva respectivamente en 2,55 puntos respecto al tipo del tramo anterior, es decir se triplica el porcentaje ($0,85 \times 3 = 2,55$) hasta alcanzar el 18,70% y el 21,25%.

Finalmente en los últimos tres tramos el tipo de gravamen aumenta en cada uno de ellos respectivamente del anterior en 4,25 puntos, es decir se quintuplica acumulativamente ($0,85 \times 5 = 4,25$) hasta alcanzar el 34%.

Respecto a la base liquidable, hasta el tramo décimo aumenta en la misma proporción, en la cantidad de 7.987,45 € respecto al anterior, mientras que en los tramos once y doce se quintuplica aproximadamente la anterior cantidad en 39.877,15€, en el tramo trece aproximadamente se multiplica por diez (79.754,30), en el tramo catorce se multiplica aproximadamente por veinte (159.388,41) y en el tramo quince se multiplica aproximadamente por cincuenta (398.777,54).

Si conjugamos el incremento del tipo aplicable y de la base liquidable a partir del tramo diez (79.880,52) se observa que el tipo aplicable aumenta de forma muy desproporcionada en relación al correlativo aumento de la base liquidable, de tal forma que las herencias menos modestas se someten a un grado de progresividad mucho más mayor.

A continuación se ha esquematizado, tanto el aumento del tipo de gravamen como de la base en la siguiente tabla:

TRAMO	△ MARGINAL	TIPO	RESTO BASE LIQUIDABLE	△
1	0	7,65	7.993,46	
2	+0,85	8,50	+7.987,45 = 15.980,91	x 2
3	+0,85	9,35	+7.987,45 = 23.968,36	x 2
4	+0,85	10,20	+7.987,45 = 31.955,81	x 2
5	+0,85	11,05	+7.987,45 = 39.943,26	x 2
6	+0,85	11,90	+7.987,45 = 47.930,72	x 2
7	+0,85	12,75	+7.987,45 = 55.918,17	x 2
8	+0,85	13,60	+7.987,45 = 63.905,62	x 2
9	+0,85	14,45	+7.987,45 = 71.893,07	x 2
10	+0,85	15,30	+7.987,45 = 79.880,52	x 2
11	+0,85	16,15	+ 39.877,15 = 119.757,67	x 5 aprox.
12	+2,55	18,70	+ 39.877,16 = 159.634,83	x 5 aprox.
13	+2,55	21,25	+ 79.754,30 = 239.389,13	x 10 aprox.
14	+4,25	25,50	+ 159.388,41 = 398.777,54	x 20 aprox.
15	+4,25	29,75	+ 398.777,54 = 797.555,08	x 50 aprox.
16	+4,25	34,00	En adelante.	

1.2.2. TARIFAS AUTONOMICAS

Aragón, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura y La Rioja aplican la tarifa estatal, al no haber configurado una tarifa autonómica propia.

ANDALUCIA

TARIFA

Tarifa progresiva de 16 tramos con un tipo mínimo del 7,65% aplicable a bases liquidables inferiores a 7.993,46 €, y cuya única diferencia con la tarifa estatal radica en los dos últimos tramos que para idénticas bases se aplican tipos de gravamen más elevados en 2 y en 2,50 puntos porcentuales, siendo ésta junto con la tarifa asturiana las más elevadas de las tarifas autonómicas.

	Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
15	398.777,54	80.655,08	398.777,54	31,75
16	797.555,08	207.266,95	En adelante	36,50

ASTURIAS

TARIFA

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	8.000,00	7,65
8.000,00	612,00	8.000,00	8,50
16.000,00	1.292,00	8.000,00	9,35
24.000,00	2.040,00	8.000,00	10,20
32.000,00	2.856,00	8.000,00	11,05
40.000,00	3.740,00	8.000,00	11,90
48.000,00	4.692,00	8.000,00	12,75
56.000,00	5.712,00	8.000,00	13,60
64.000,00	6.800,00	8.000,00	14,45
72.000,00	7.956,00	8.000,00	15,30
80.000,00	9.180,00	40.000,00	16,15
120.000,00	15.640,00	40.000,00	18,70
160.000,00	23.120,00	80.000,00	21,25
240.000,00	40.120,00	160.000,00	25,50
400.000,00	80.920,00	400.000,00	31,25
800.000,00	205.920,00	En adelante	36,50

Tarifa progresiva de 16 tramos con un tipo mínimo del 7,65% aplicable a bases liquidables inferiores a 8.000€ y un tipo máximo del 36,50% aplicable a bases liquidables superiores a 800.000€.

En comparación con la tarifa estatal, hemos de decir que los dieciséis tramos de “base liquidable” y “resto de base liquidable” se han redondeado al alza y los tipos de gravamen son idénticos salvo los dos últimos tramos que son superiores en 1,50 y 2,50 puntos, respectivamente respecto a la tarifa estatal.

BALEARES

TARIFA.

	Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
15	400.000,00	80.920,00	400.000,00	29,75
16	800.000,00	199.920,00	En adelante	34,00

Tarifa progresiva de 16 tramos, con un tipo mínimo del 7,65% aplicable a bases liquidables inferiores a 8.000€ y un tipo máximo del 34% aplicable a bases liquidables superiores a 800.000€. Es idéntica a la tarifa de Asturias, anteriormente reproducida, en la configuración de los primeros catorce tramos, siendo el tramo 15 y 16, inferior en 1,50 y 2,50 puntos, respectivamente.

Con efectos de 1 de enero de 2016 en virtud de la Ley 12/2015 de 29/12 de Presupuestos para Baleares 2016, en su D.F. 2ª. 18 se crea una escala propia para las sucesiones de los grupos I y II y se mantienen los tipos existentes para el resto de grupos:

Base liquidable desde €	Cuota íntegra (€)	Resto base liquidable hasta €	Tipo de gravamen (%)
0	0	700.000	1,00
700.000	7.000	300.000	8,00
1.000.000	31.000	1.000.000	11,00
2.000.000	141.000	1.000.000	15,00
3.000.000	291.000	En adelante	20,00

De esta forma Baleares se une al camino iniciado por la CC.AA. gallega al establecer tipos de gravamen propios para los parientes del grupo I y II.

CANTABRIA

TARIFA

Tiene tarifa *propia* aunque es idéntica a la tarifa estatal.

CATALUÑA

TARIFA

A diferencia de lo que ocurre a nivel estatal, en Cataluña existen dos tarifas:

A) Tarifa “*inter vivos*” aplicable solo a grupos I y II

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	200.000,00	5
200.000,00	10.000,00	600.000,00	7
600.000,00	38.000,00	En adelante	9

B) Tarifa “*mortis causa*” e “*inter vivos*” no comprendidos en la tarifa anterior³⁰⁸

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	50.000,00	7
50.000,00	3.500,00	150.000,00	11
150.000,00	14.500,00	400.000,00	17
400.000,00	57.000,00	800.000,00	24
800.000,00	153.000,00	En adelante	32

Tarifa progresiva de 5 tramos con un tipo mínimo del 7% aplicable a bases liquidables inferiores a 50.000 € y un tipo máximo de 32% aplicable a bases liquidables superiores a 800.000 €. A diferencia de la tarifa estatal tiene tan solo cinco tramos y su tipo máximo es inferior en 2 puntos, y su tipo mínimo es inferior en 0,65 puntos.

³⁰⁸ La aplicación de la Tarifa A) exige el otorgamiento de escritura pública en el plazo de un mes desde la transmisión. Se asimila al cónyuge la pareja estable, y a los descendientes a los hijos del cónyuge o del otro miembro de pareja.

GALICIA

TARIFA

A diferencia del Estado, en esta CC.AA existen tres tarifas:

A) Tarifa “mortis causa”, aplicable a los grupos I y II de parentesco.

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	50.000,00	5
50.000,00	2.500,00	75.000,00	7
125.000,00	7.750,00	175.000,00	9
300.000,00	23.500,00	500.000,00	11
800.000,00	78.500,00	800.000,00	15
1.600.000,00	198.500,00	En adelante	18

B) Tarifa adquisiciones *inter vivos* grupos I y II con escritura pública:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	200.000,00	5
200.000,00	10.000,00	400.000,00	7
600.000,00	38.000,00	En adelante	9

Es idéntica a la tarifa catalana.

C) Tarifa aplicable al resto de adquisiciones *mortis causa* y adquisiciones *inter vivos* para los grupos III y IV de parentesco es idéntica a la estatal.

MADRID**TARIFA**

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00		8.313,20	7,65
8.313,20	635,96	7.688,15	8,50
16.001,35	1.289,45	8.000,66	9,35
24.002,01	2.037,51	8.000,69	10,20
32.002,70	2.853,58	8.000,66	11,05
40.003,36	3.737,66	8.000,68	11,90
48.004,04	4.689,74	8.000,67	12,75
56.004,71	5.709,82	8.000,68	13,60
64.005,39	6.797,92	8.000,66	14,45
72.006,05	7.954,01	8.000,68	15,30
80.006,73	9.178,12	39.940,85	16,15
119.947,58	15.628,56	39.3940,87	18,70
159.888,45	23.097,51	79.881,71	21,25
239.770,16	40.072,37	159.638,43	25,50
399.408,59	80.780,17	399.408,61	29,75
798.817,20	199.604,23	En adelante	34,00

Tarifa progresiva de 16 tramos, con un tipo mínimo del 7,65% aplicable a bases liquidables inferiores a 8.313,20 € y un tipo máximo del 34% aplicable a bases liquidables superiores a 798.817,20 €. Los tipos de gravamen son idénticos a la tarifa estatal, mientras que los tramos de “base liquidable” y “resto base liquidable” son apenas ligeramente superiores.

MURCIA**TARIFA**

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
398.777,54	80.655,08	398.777,54	31,75
797.555,08	207.266,95	En adelante	36,50

Tarifa progresiva de 16 tramos con un tipo mínimo de 7,65% aplicable a bases liquidables inferiores a 7.993,46 € y un tipo máximo del 36,50% aplicable a bases liquidables superiores a 797.555,08€. Es idéntica a la estatal, salvo en los dos últimos tramos que aplica un tipo de gravamen superior en un 2 y en 2,50 por ciento, respectivamente.

COMUNIDAD VALENCIANA

TARIFA

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.668,91	8,50
15.662,38	1.263,63	7.831,19	9,35
23.493,56	1.995,58	7.831,19	10,20
31.324,75	2.794,36	7.831,19	11,05
39.155,94	3.659,70	7.831,19	11,90
46.987,13	4.591,61	7.831,19	12,75
54.818,31	5.590,09	7.831,19	13,60
62.649,50	6.655,13	7.831,19	14,45
70.480,69	7.786,74	7.831,19	15,30
78.311,88	8.984,91	39.095,84	16,15
117.407,71	15.298,89	39.095,84	18,70
156.503,55	22.609,81	78.191,67	21,25
234.695,23	39.225,54	156.263,15	25,50
390.958,37	79.072,64	390.958,37	29,75
781.916,75	195.382,76	En adelante	34,00

Tarifa progresiva de 16 tramos con un tipo mínimo del 7,65% aplicable a bases liquidables inferiores a 7.993,46 € y un tipo máximo aplicable a bases liquidables superiores a 781.916,75 €. En comparación con la tarifa estatal los tramos son ligeramente superiores aunque los tipos de gravamen son idénticos.

1.2.3. TARIFAS FORALES

Los territorios forales y la comunidad foral de Navarra, tienen sus propias normas reguladoras en cuanto al tipo de gravamen, destacando que no se aplican coeficientes multiplicadores, ni tampoco se aplica el 3% relativo al ajuar doméstico y sus tipos impositivos son generalmente, todos ellos, muy inferiores a las CC.AA en régimen común.

NAVARRA

TARIFA³⁰⁹

El impuesto se articula en función del parentesco con el causante, distinguiéndose hasta seis grupos de parentesco distintos, cuyos tipos máximos oscilan entre el 20 y el 48%, con la excepción de los grupos I y II que tributan al 0,80% con independencia del quantum hereditario. (Cónyuges, miembros de pareja estable, ascendientes o descendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes o adoptados).

El tipo de gravamen no es progresivo sino proporcional, y se detrae exclusivamente de la relación de parentesco entre el causante y el adquirente.

PAIS VASCO

ALAVA (ARABA)

TARIFA

Será de aplicación el tipo impositivo del 1,5 por ciento al Grupo 0 (el cónyuge o pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, descendientes o ascendientes en línea recta por consanguinidad a adoptantes o adoptados).

³⁰⁹ Decreto Foral 250/2002 de 16 de Diciembre (art. 34).

En las adquisiciones por personas que tengan la consideración legal de discapacitados, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, se aplica una tarifa específica que oscila entre el 3,80 y el 26,60%.

En las adquisiciones por Grupo I (colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho por aplicación de la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo) se aplica una escala que fluctúa entre el 5,70% y el 34,58%.

En las adquisiciones por el Grupo II (colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños) se aplica otra escala que fluctúa entre el 7,60% y el 42,56%.

GUIPUZCOA³¹⁰

TARIFA

- a) Grupo I: Será de aplicación el tipo impositivo del 1,5 por 100 (descendientes, cónyuge, pareja de hecho, colaterales de 2º y 3º grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, adoptantes y adoptados).
- b) A los grupos II y III (colaterales de 4º grado, colaterales de 2º y 3º grado por afinidad incluidos los resultantes de parejas de hecho, grados más distantes y extraños) se les aplica una tarifa especial al Grupo II y otra para el Grupo III, cuyos tipos oscilan entre el 5,70% y el 34,58% y entre el 7,60% y el 42,56%, respectivamente.

VIZCAYA³¹¹

TARIFA

Al Grupo I le será de aplicación el tipo impositivo del 1,5 por 100 y a los grupos II, III y IV les serán de aplicación las siguientes tarifas:

³¹⁰ Norma foral 5/2011, de 26 de Diciembre.

³¹¹ Norma foral 4/2015 de 25 de Marzo del ISD.

Tarifa I. Aplicable a los Grupos I y II (colaterales de 2º y 3º grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, inclusive los resultantes de pareja de hecho) que fluctúa entre el 5,70% y el 34,58%.

Tarifa II. Aplicable al Grupo III (colaterales de 4º grado, colaterales de 2º y 3º grado por afinidad, colaterales de grados más distantes y extraños) que fluctúa entre el 7,60% y el 42,56%.

Como se puede observar, en los territorios forales, el tipo de gravamen oscila entre el 0,80 y el 1,50% a los cónyuges, ascendientes y a los descendientes, lo que equivale a una brecha impositiva tremenda en comparación con la tributación de las CC.AA. de régimen común.

1. 3. CONCLUSIONES Y PROPUESTA

Como impuesto progresivo, a un mayor caudal hereditario le corresponde un mayor tipo de gravamen, y si bien la tarifa es única, y aparentemente se halla desligada del parentesco, como veremos, la realidad es que no lo es, ya que el resultado de aplicar la tarifa, se acaba corrigiendo por la aplicación de un coeficiente multiplicador, que toma en consideración el parentesco, luego el parentesco impregna la tarifa.

El ISD a partir de cierto caudal tiene una tarifa fuertemente progresiva y la aplicación de los coeficientes de patrimonio preexistente alcanzan cotas de confiscatoriedad ($34 \times 2,4 = 81,6\%$), por lo que ya se adelanta que se sugiere la supresión de estos coeficientes, en su versión multiplicadora, y así despejar la tacha de presunta confiscatoriedad que pesa sobre los mismos, y todo ello aunque no se hallen definidos legalmente los parámetros de la transformación de la progresividad en confiscatoriedad.

Por otra parte debemos observar que los tipos impositivos son superiores a los previstos en el IRPF para el ahorro (23,50%), en el IS, si la herencia es percibida por una sociedad, (25%) e incluso para las mayores ganancias sin esfuerzo como son los premios de juegos de azar, que se hallan gravados al 20%, lo que sugiere que se debe proceder a rebajar los tipos impositivos del ISD.

En dicho sentido, la propuesta nº 59 y 60 del denominado “Informe Lagares”³¹², propone tres tipos impositivos en función del grado de parentesco obviando la cuantía y el patrimonio preexistente del adquirente.

GRUPO A (Cónyuge + Ascendientes + Descendientes)	Tipo rebajado (4 – 5%)
GRUPO B (Colaterales 2º y 3º grado + Afines hasta 3º grado)	Tipo medio (7 – 8%)
GRUPO C (Otros)	Tipo elevado (10 – 11%)

Tipos impositivos que se aplicarían una vez deducido de la base imponible, un mínimo de exención igual para todos, en torno a los 20.000 / 25.000 €, dado que considera excesiva la presión fiscal que supone este impuesto.

También, NEUMARK³¹³ opina que “La escala debería presentar una progresión relativamente pronunciada, pero moderada en cuanto a su nivel; Acaso entre el 1 y el 10 por cien. La escala debiera presentar una progresión relativa y débilmente moderada para gravar sensiblemente las porciones hereditarias medias más elevadas”.

En base a lo anterior, se propone una única (aplicable tanto para sucesiones como para donaciones) tarifa simple³¹⁴ de cinco tramos (similar a la existente en Cataluña), con un tipo máximo del 10% para herencias superiores a 1.000.000 € y completamente ajenas al parentesco del sujeto pasivo con el causante.

Base liquidable hasta	Cuota	Resto Base liquidable Hasta	Tipo %
0,00	0	50.000 €	1
50.000	500	150.000 €	3
150.000	4.500	400.000 €	5
400.000	20.000	1.000.000 €	8
1.000.000	80.000	En adelante	10

³¹² Informe de la Comisión de Expertos de 2014 para la reforma del sistema tributario Español, p. 252 y 253.

³¹³ NEUMARK FRITZ; *Principios de la Imposición...* p.264

³¹⁴ Proponen la simplificación de la tarifa de gravamen y la reducción de los tipos de gravamen, BERDUD SEOANE, Juan Manuel, GARCÍA CARRETERO, Belén, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y MOYANO DE LA TORRE, Olga en *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015, p.26.

La reducción de los tipos impositivos actuales en la tarifa, se hallaría justificada a mi juicio por el hecho de que la riqueza que grava este impuesto ya se halla suficientemente gravada con anterioridad a la defunción por otros impuestos que sometieron a tributación el caudal hereditario, tanto en su obtención como en su titularidad o posesión, y que incluso se vuelve a someter de nuevo a tributación a propósito de la herencia como es el caso de los bienes inmuebles en IIVTNU , sin que podamos sostener desde un punto de vista jurídico que se trata de doble imposición ya que la riqueza fue gravada de otro modo y a otro sujeto distinto.

2. EL COEFICIENTE MULTIPLICADOR DE PATRIMONIO PREEXISTENTE

“Para acentuar, la progresividad que resulta de la simple aplicación de la tarifa y adaptarla, según el criterio tradicional, al grado de parentesco, la Ley dispone la aplicación de unos coeficientes multiplicadores que son distintos para cada uno de los grupos que establece, sólo cuando el patrimonio preexistente del adquirente es de cierta importancia, el coeficiente se incrementa ligeramente.”

De esta manera la exposición de motivos reproducida de la actual LISD, nos introduce una de las novedades más significativas desde el 01/01/1988, la aplicación del coeficiente multiplicador de patrimonio preexistente.

En efecto, la normativa del impuesto dispone la aplicación de un coeficiente multiplicador, que fluctúa en función del parentesco con el causante y del patrimonio preexistente del adquirente, resultando novedosa la introducción del patrimonio preexistente del adquirente, en un impuesto transmisorio, debiendo reconocer *-a priori-* que se trata de una circunstancia absolutamente personal del adquirente, tal y como lo es, la edad, el parentesco o la discapacidad.

La aplicación práctica de este coeficiente multiplicador, en el ISD, puede suponer que el impuesto alcance un tipo de gravamen del 81,6%, cuando la herencia es cuantiosa, el patrimonio preexistente del adquirente es elevado y el parentesco alcanza o sobrepasa el

cuarto grado, lo que implica uno de los tipos de gravamen más elevados de nuestro sistema impositivo, por lo que desde dicha óptica, se afirma que el citado impuesto es confiscatorio.

La aplicación práctica del coeficiente multiplicador, también supone que ante idéntico patrimonio del adquirente, en función del grado de parentesco, el coeficiente se duplica para aquellos parientes del grupo IV en comparación con aquellos otros parientes de los grupos I y II por lo que se afirma que es discriminatorio.

Por último, debemos afirmar que tener en cuenta el patrimonio previo del adquirente para calcular la deuda tributaria del impuesto, cuando resulta que este patrimonio ha tributado en cuanto a su adquisición y también en cuanto a su mera titularidad o tenencia, ha sido calificado como doble imposición al entender que ha estado sujeto a tributación en diversidad de ocasiones y es que sí la renta obtenida por el contribuyente que tributó inicialmente por IRPF, posteriormente tributa en forma de ahorro en el IP, y luego este ahorro o patrimonio se toma en consideración ante una adquisición hereditaria la polémica se halla servida.

Expuesto cuanto antecede, pesa sobre el coeficiente multiplicador las tachas de confiscatoriedad, discriminación y doble imposición, lo que nos obliga a examinar su regulación actual, su fundamento y por último abordar, en su caso, su propuesta de reforma.

2.1 REGULACION ESTATAL Y AUTONOMICA

La Ley del ISD en su art. 22 dispone que la cuota tributaria se obtiene aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente y del grupo de parentesco³¹⁵.

Si la CC.AA. no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos, se aplica el aprobado por la normativa estatal. Las CC.AA. que han aprobado sus propios coeficientes multiplicadores son las de Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña, Galicia, Madrid y Comunidad Valenciana pero se ha de remarcar que las citadas competencias normativas

³¹⁵ Siempre y cuando la cuota íntegra sea positiva, ya que en caso contrario no cabe aplicar el coeficiente multiplicador.

respecto las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente del ISD no comprenden la supresión o abolición del impuesto a través de bonificaciones o reducciones.

La Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco se apartan de la técnica acogida por la legislación estatal a la hora de calcular la deuda tributaria, de modo que no existen coeficientes multiplicadores en la normativa foral en vigor, lo que agrava la brecha impositiva interterritorial.

La referencia a los grupos de parentesco, es obviamente a la prevista en la regulación de la reducción por parentesco con la particularidad que en el caso de los descendientes no se distingue por su edad.

La referencia al patrimonio preexistente del adquirente se determina de acuerdo con las reglas del IP³¹⁶ y así el IP se revela no tan solo como un impuesto complementario y de control del IRPF sino también del ISD³¹⁷ ya que en teoría la administración puede contrastar el caudal hereditario con el patrimonio declarado en el IP; En realidad, la Administración no tan solo conoce el patrimonio preexistente del adquirente sino que también conoce el patrimonio del difunto con independencia que sea sujeto pasivo o no del IP, dada la ingente obligación de suministro de información³¹⁸ que recibe tanto del sujeto pasivo como de terceros de tal forma que no resulta descabellado afirmar que la Administración con los datos que posee está en condiciones de remitir un borrador del ISD al sujeto pasivo, para que éste confirme y rectifique el caudal relicto, tal y como ocurre en el IRPF, ya que en definitiva se trata de información facilitada por las mismas fuentes.

La aplicación del coeficiente multiplicador responde a la necesidad de saber qué patrimonio posee el adquirente teniendo en cuenta su relación de parentesco con el causante, al objeto de modular la carga tributaria que ha de soportar, de tal forma que el coeficiente a aplicar

³¹⁶ Según la Consulta V2352-06 de la DGT el patrimonio preexistente se valorará de acuerdo con las reglas del IP y aunque existan bienes exentos en el IP y no tributen en el mismo, ello no obsta a que forman parte del patrimonio del causahabiente y por tanto han de ser valorados a la fecha de la defunción del causante.

³¹⁷ Las reducciones previstas para la transmisión de la empresa familiar también exigen que se halle exenta en el IP de acuerdo con las normas previstas en éste.

³¹⁸ Obligación de información que en la actualidad abarca incluso los datos patrimoniales en el extranjero, a través del Modelo 720. Un estudio exhaustivo de dicha obligación de información se encuentra en ALARCON GARCIA, Esaú ;*La obligación de información de activos en el extranjero*, Junio 2016, Tesis doctoral, inédita, Barcelona.

en la normativa estatal oscila entre un 1,0000³¹⁹ y un 2,4000, correspondiendo a los parientes más próximos y con menor patrimonio, un coeficiente multiplicador menor que aquellos otros parientes más lejanos y con un patrimonio mayor.

Los coeficientes multiplicadores se aplican tanto en la obligación personal como en la obligación real de contribuir³²⁰, tomando como referencia el valor de los bienes a fecha del devengo del impuesto.

En caso de desconocimiento de la identidad de los causahabientes o desconocimiento de su parentesco, se toma el coeficiente previsto para el grupo IV de parentesco, sin perjuicio de la solicitud de su devolución que proceda, en su caso, una vez que fuese conocido su grado de parentesco. También se aplica el coeficiente más alto de los establecidos para el grupo IV cuando no fuere conocido el número de herederos de acuerdo con el art. 47 RISD.

En el cómputo del patrimonio preexistente del causahabiente se integra el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda percibe como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal, en la adquisición *mortis causa*, y se excluirá del cómputo el valor de los bienes y derechos donados con anterioridad a la herencia por el fallecido y en el caso de adquisiciones *inter vivos*, se excluyen aquellos por los cuales se haya satisfecho el Impuesto sobre Donaciones, y en el caso de donaciones, se excluye el valor de bienes y derechos donados por el mismo donante, que hayan sido objeto de acumulación y se halla satisfecho el impuesto, todo ello al objeto de evitar una doble imposición.

Para calcular el patrimonio preexistente se deben computar todos los bienes, esté o no exenta su adquisición del ISD, de modo que a la hora de valorar el patrimonio preexistente se tendrá en cuenta el valor establecido por el IP, es decir, el mayor valor entre el valor catastral, el valor comprobado o el valor de adquisición en relación con el día del devengo del impuesto, con independencia de la valoración realizada para determinar la masa hereditaria (DGT CV 26-1-07).

³¹⁹ Resulta ridículo que se exprese el citado coeficiente consignando cuatro ceros a la derecha de una coma.

³²⁰ Computando el patrimonio situado en territorio español.

Del mismo modo el art. 22.2 LISD, también prevé la respectiva norma para evitar el error de salto que a nivel reglamentario se haya prevista en el art. 44 y 45 del RISD aprobado por RD 1629/1991 de 8 de noviembre.

En los seguros de vida, también se aplica el coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente y al parentesco con el contratante, salvo en seguros colectivos o de empresa en favor de sus empleados, en los que se aplicará al coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grado de parentesco entre éste y el asegurado.

Por último, debe ponerse de manifiesto que el patrimonio preexistente del beneficiario de la herencia no tan solo se tiene en cuenta para hallar la cuota tributaria del ISD sino que al mismo tiempo, existe la tendencia en la actualidad –en tiempos de crisis por falta de recaudación- por parte de determinadas CC.AA. de atemperar la exigua o nula tributación de los grupos I y II de parentesco, en función de su patrimonio preexistente; En efecto, el dislate está servido, mientras CC.AA. como Galicia y Cataluña han suprimido la distinción del patrimonio preexistente para los grupos I y II lo que resulta un disparate desde el punto de vista del principio de capacidad económica, otras CC.AA. como Aragón, Asturias, Andalucía, y Extremadura han establecido limitaciones a las reducciones/ bonificaciones fiscales de estos grupos, en función de su patrimonio preexistente, lo cual resulta a mi juicio completamente acertado, ya que el principio de protección a la familia debe moderarse, acomodarse y atenuarse en función del principio de capacidad económica.

A título ilustrativo, resulta loable que en el caso de descendientes menores de 18 años se proteja por partida doble a la familia y a la minoría de edad pero no resulta proporcionado que el umbral de exención se halla ubicado en los 3.000.000 € y todo ello con independencia de su patrimonio preexistente, tal y como ocurre en Aragón según se dispone en el art.131-1 del Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre.

2.2 TABLAS DE COEFICIENTES MULTIPLICADORES

2.2.1. ESTATAL

Patrimonio preexistente Euros	Grupo de parentesco		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Desde el punto de vista del parentesco se observa que se dispensa el mismo trato tanto a los parientes del Grupo I como a los del Grupo II y que el grupo IV duplica literalmente los coeficientes aplicables al grupo I y II, en todos y cada uno de los tramos de patrimonio, lo que pone en evidencia la importancia del parentesco en su configuración y aplicación y de ello da cuenta el hecho de que los integrantes del grupo IV en ausencia de patrimonio apliquen un coeficiente de 2,0000, lo que a todas luces resulta desproporcionado e injusto ya que en ausencia de patrimonio preexistente ¿qué sentido tiene aplicar un coeficiente de patrimonio preexistente?

Teniendo en cuenta lo anterior, es decir la equidistancia entre el grupo I y II y el grupo IV, el grupo III de parentesco debería hallarse justo a medio camino entre ambos grupos de tal manera que el coeficiente debería ser de 1,5000 para el primer tramo 1,5750 para el segundo tramo, 1,6500 para el tercer tramo y 1,8000, en lugar de los coeficientes actuales que son superiores.

Respecto a los cuatro tramos de patrimonio preexistente, estos abarcan importes muy desiguales ya que el segundo tramo casi quintuplica al primer tramo, mientras que el tercer tramo respecto al segundo tramo lo duplica y el cuarto tramo no tiene límite superior.

La conjunción de un patrimonio elevado y un parentesco más lejano supone la aplicación de un coeficiente de 2,4000 que respecto al parentesco más cercano y patrimonio menor 1,0000 implica una diferencia del 240%, lo que evidencia que la desproporcionalidad se halla servida.

2.2.2. AUTONOMICOS³²¹

Vistos los coeficientes multiplicadores de patrimonio preexistente establecidos por la CC.AA. en general, salvo Cataluña que lo ha eliminado, son todos ellos bastante similares a la legislación estatal, con la particularidad de que algunas legislaciones autonómicas han hecho distinguos entre el grupo I y II y entre los colaterales del grupo III por afinidad y consanguinidad lo que a mi juicio es positivo en el sentido que sí nuestra legislación considera que ha de tener en cuenta el parentesco, en rigor, se han de atender a los distintos grados y a los grupos preestablecidos, adjudicando a cada uno de ellos un coeficiente distinto y todo ello respetando siempre dos límites que a mi juicio en ocasiones no se respetan, cuales son la prohibición de exención material del impuesto equivalente a su abolición (coeficiente cero) y la de confiscatoriedad que a mi juicio acontece cuando el impuesto ultrapasa cotas del 80%, en donde la Administración se convierte materialmente en la auténtica *heredera* del difunto y el heredero en un mero *legatario de parte alicuota*.

No existe en nuestro sistema tributario, un impuesto que pueda llegar a alcanzar las cotas impositivas del ISD.

ASTURIAS

Patrimonio preexistente Euros	Relación de parentesco en función del grupo			
	I	II	III	IV
De 0 a 402.678,11	0,0000	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	0,0200	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	0,0300	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98	0,0400	1,2000	1,9059	2,4000

Los tramos de patrimonio preexistente son iguales a los estatales así como los coeficientes, aunque en este caso se distingue entre los parientes del grupo I y el grupo II, asignando coeficientes específicos para el grupo I.

³²¹ Son siete las CC.AA que han aprobado coeficientes multiplicadores propios.

La aplicación del coeficiente 0,0000 reservada para los descendientes menores en el primer tramo de patrimonio supone una exención material del impuesto, y el resto de coeficientes previstos para el grupo I, son coeficientes reductores al ser todos ellos inferiores a 1,0000.

Mediante Ley 11/2006 de 27 de Diciembre del Principado de Asturias, se creó una bonificación en cuota del 100% para parientes del Grupo II, si no superaban el primer tramo de la escala y una bonificación del 100% en caso de discapacidad del 65%, sí el patrimonio previo, no superaba el primer tramo de la escala.

En esta CC.AA a los efectos de los coeficientes multiplicadores se equiparan los cónyuges con las parejas de hecho y las personas objeto de acogimiento pre-adoptivo a los adoptantes y adoptados.

ANDALUCIA³²²

En esta CC.AA. no existe tabla de coeficientes multiplicadores propios, por lo que se aplican los estatales, pero debemos reseñar que existe una reducción autonómica variable de la base imponible del 100% para los grupos I y II y equiparados, cuyo patrimonio preexistente no supere el primer tramo de la tabla, y cuya base imponible, no supera los 125.000 euros.

En esta CC.AA. a los efectos de los coeficientes multiplicadores se equiparan los cónyuges con las parejas de hecho y las personas que realicen o sean objeto de acogimiento pre-adoptivo a los adoptantes y adoptados.

ARAGON

En esta CC.AA. no existe tabla de coeficientes multiplicadores propios, por lo que se aplican los estatales, pero debemos reseñar que la Ley 11/2008 de 29 de Diciembre de

³²² D.L 1/2009 .Texto Refundido de Tributos Cedidos CC.AA. de Andalucía. Arts.17 y 19.

Aragón, aprobó una reducción propia del 100% para cónyuges ascendientes e hijos del causante, cuando su patrimonio previo no exceda de los 402.678,11 €, en unión de otros requisitos y límites.

BALEARES

Patrimonio preexistente (euros)	Grupo I y II	Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad	Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad	Grupo IV (colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños)
Desde 0 y hasta 400.000	1,0000	1,2706	1,6575	1,7000
A partir de 400.000 y hasta 2.000.000	1,0500	1,3341	1,7000	1,7850
A partir de 2.000.000 y hasta 4.000.000	1,1000	1,3977	1,7850	1,8700
Más de 4.000.000	1,2000	1,5247	1,9550	2,0400

Los tramos de patrimonio preexistente son casi iguales a los estatales aunque se hallan redondeados y los coeficientes del grupo III se caracterizan por distinguir entre los colaterales en función de la consanguinidad o afinidad, siendo éstos últimos más elevados. Los coeficientes del grupo IV son bastante más inferiores que los previstos en la legislación estatal y por otra parte, debe destacarse que existen otras tablas de coeficientes multiplicadores aplicables a las transmisiones *inter-vivos*.

En esta CC.AA. a los efectos de los coeficientes multiplicadores se equiparan los cónyuges con las parejas de hecho.

CANTABRIA

Patrimonio preexistente Euros	Grupos de parentesco		
	I y II	III	IV
De 0 a 403.000	1,0000	1,5882	2,0000
De 403.000,01 a 2.007.000	1,0500	1,6676	2,1000
De 2.007.000,01 a 4.020.000	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.000	1,2000	1,9059	2,4000

Los tramos de patrimonio preexistente son casi iguales a los estatales aunque redondeados a tanto alzado y los coeficientes son idénticos.

Debemos recordar que hasta el pasado 3 de Julio de 2008, la legislación vigente en esta CA, para el Grupo I y II de parentesco, preveía unos coeficientes comprendidos entre el 0,0100 y el 0,0400

En esta CC.AA. a los efectos de los coeficientes multiplicadores se equiparan los cónyuges con las parejas de hecho.

CATALUÑA

Grupos de parentesco		
I y II	III	IV
1,0000	1,5882	2,0000

La Ley 19/ 2010 de 7 de junio del ISD en Cataluña regula en su art. 58 los coeficientes multiplicadores del ISD, en los cuales según figura en el cuadro expuesto, incomprensiblemente no se tiene en cuenta el patrimonio preexistente, del causahabiente lo que resulta un absurdo al transformar el primitivo coeficiente multiplicador de patrimonio y parentesco en un coeficiente multiplicador de parentesco, lo que significa en otras palabras que en Cataluña el patrimonio preexistente es irrelevante en la aplicación del impuesto.

De esta forma, los parientes del grupo I/II, III y IV tengan el patrimonio que tengan tributan todos de igual modo en razón al parentesco, lo que desnaturaliza el coeficiente y lo convierte

en un segundo criterio de modulación parental sin sentido alguno, puesto que de forma previa se aplicó la reducción por parentesco y al mismo tiempo se revela como un sinsentido aplicar al grupo I y II, un coeficiente 1,000, es decir como no aplicar coeficiente alguno.

Así, tal y como se halla configurado el impuesto, desde el punto de vista parental se aplican los siguientes coeficientes multiplicadores y reducciones por parentesco:

GRUPO	REDUCCION PARENTESCO	COEFICIENTE.
GRUPO I	de 100.000 a 196.0000 €	1
GRUPO II	de 100.000/50.000/30.000 €	1
GRUPO III	8.000 €	1,5882
GRUPO IV	0 €	2

Respecto al grupo I y II no tiene sentido alguno no tener en cuenta el patrimonio preexistente y multiplicar por 1; Respecto al grupo III carece de razonabilidad alguna, reducir la irrisoria cantidad de 8.000€ por ser pariente colateral y luego multiplicar por 1,5882 para obtener la cuota tributaria. Respecto al grupo IV supone simplemente pagar el duplo por no ser pariente con independencia del patrimonio de su beneficiario y no aplicar ninguna reducción.

Como precedente legislativo inmediato a la regulación autonómica actual debemos recordar que el art. 4 de la Ley 21/2001 establecía el siguiente cuadro, en el cual según es de ver se tenía en cuenta el patrimonio preexistente del causahabiente.

Patrimonio preexistente	Grupos I y II	Grupo III.	Grupo IV.
Desde 0 y hasta 402.700	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.700 a 2.007.400	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.400 a 4.020.800	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.800	1,2000	1,9059	2,4000

La referida reforma que entro en vigor el 1 de enero de 2010, se halla huérfana de explicación o motivación alguna, y de ello da buena cuenta su propia exposición de motivos, la cual se limita a afirmar lisa y llanamente que “*la sección segunda modifica el impuesto sobre sucesiones y donaciones*”, lo que la convierte su supresión en una decisión arbitraria.

En esta CC.AA. a los efectos de los coeficientes multiplicadores se equiparan los cónyuges con las parejas de hecho y los descendientes de un cónyuge o pareja quedan asimilados a los descendientes comunes, a efectos de la reducción por parentesco; También se debe recordar que los miembros de las relaciones convivenciales de ayuda mutua quedan asimilados al resto de descendientes del grupo II.

GALICIA

Patrimonio preexistente Euros	Relación de parentesco Grupos (D.L. Galicia 1/2011 art.6 Dos)		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1	1,6676	2,1
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1	1,9059	2,4

Los tramos de patrimonio preexistentes son iguales que los estatales, y excepto los coeficientes multiplicadores aplicables del Grupo I y II, el resto de coeficientes también son iguales.

Como se puede observar para el grupo I y II se ha establecido como coeficiente multiplicador 1 con independencia del patrimonio preexistente, lo que supone en la práctica que para este grupo de parientes el patrimonio preexistente es irrelevante, frente a los tramos y coeficientes previstos para los grupos III y IV.

Como precedente legislativo, debe recordarse que en fecha 01/01/2004 la Ley 9/2003 de 23 de Diciembre de medidas tributarias y administrativas en Galicia, estableció como coeficiente multiplicador para el grupo I los siguientes coeficientes reductores:

Patrimonio preexistente Euros	Grupo I
De 0 a 402.678,11	0,0100
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	0,0200
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	0,0300
Más de 4.020.770,98	0,0400

En esta CC.AA. a los efectos de los coeficientes multiplicadores se equiparan los cónyuges con las parejas de hecho.

MADRID

Patrimonio preexistente Euros	Grupos parentesco		
	I y II	III	IV
De 0 a 403.000	1,00	1,5882	2,0
De más de 403.000 a 2.008.000	1,05	1,6676	2,1
De más de 2.008.000 a 4.021.000	1,10	1,7471	2,2
Más de 4.021.000	1,20	1,9059	2,4

Los tramos de patrimonio preexistente son prácticamente iguales aunque redondeados al alza y los coeficientes son idénticos a los estatales.

En esta CC.AA. a los efectos de los coeficientes multiplicadores se equiparan los cónyuges con las parejas de hecho.

COMUNIDAD VALENCIANA

Patrimonio preexistente Euros	Grupos de parentesco		
	I y II	III	IV
De 0 a 390.657,87	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 390.657 a 1.965.309	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 1.965.309 a 3.936.629	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 3.936.629,28	1,2000	1,9059	2,4000

En comparación con la tarifa estatal, los tramos de patrimonio preexistente son similares, aunque ligeramente inferiores y los coeficientes son idénticos.

2.3 FUNDAMENTO DEL PATRIMONIO PREEXISTENTE

Vista su regulación actual, procede ocuparnos de su fundamento, por lo que a continuación se exponen las principales opiniones doctrinales que se han elaborado a propósito del mismo.

Su precursor, RAMALLO MASSANET opina que equivocadamente se ha entendido que tener en cuenta el patrimonio preexistente del heredero supone “*una doble imposición de patrimonio aparte de otro tipo de consideraciones morales sobre el incentivo fiscal “al hijo pródigo”*”.³²³ A su juicio para poder entender la introducción de este elemento de cuantificación del impuesto se ha de estar a su consideración de impuesto subjetivo, es decir a su consideración de impuesto personal, que no puede ser pensado más que por referencia a una persona determinada tal y como el IRPF, el IS o el IP ya que sólo pueden concebirse si van referidos a un ente o persona determinada, a diferencia de una transmisión onerosa donde el objeto gravado tiene sustantividad propia desconectado de la persona. Entendido lo que antecede, niega que el patrimonio preexistente se halle sometido a doble imposición ya que éste no forma parte de la base imponible del impuesto debido a que tan sólo se grava el patrimonio adquirido y ello queda corroborado por el hecho de que este factor se halla ubicado en el tipo de gravamen, siendo éste uno de los elementos de progresividad del tributo.

Cita al efecto ciertos antecedentes legislativos de Derecho comparado, tales como Suiza³²⁴, Italia³²⁵ y Alemania³²⁶ para defender la introducción de la medida en la ley del ISD e invoca a ALBIÑANA³²⁷, ALVAREZ DE CIENFUEGOS³²⁸, BUCHNER, MARTIN DELGADO³²⁹, BLUEMENSTEIN³³⁰, NEUMARK³³¹ y TAIT³³², entre otros para justificar doctrinalmente el apoyo de la citada medida legislativa.

³²³ RAMALLO MASSANET, Juan, “Elementos innovadores y cuantificación” en AGULLO AGÜERO, Antonia, BORRAS RODRIGUEZ, Alegría, FERREIRO LAPATZA, José J., PEREZ ROYO, Fernando; *Comentarios a la nueva Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Madrid, 1988, p. 64

³²⁴ Ley de Impuestos directos de 22/12/1949 del Cantón de Basilea, o la del Cantón de Aargau.

³²⁵ Decreto de 24 de Noviembre de 1919.

³²⁶ Ley de 10 de Septiembre de 1919.

³²⁷ Ferviente defensor de la medida, del que se expone su criterio en el presente capítulo.

³²⁸ Autor cuyo criterio se expone en el presente capítulo.

³²⁹ MARTIN DELGADO, José María, quien lo considera constitucional en su artículo “los principios de capacidad económica e igualdad en la CE de 1978, RHPE, N°60 (1979) p. 76, según cita.

Según su precursor, la clave se haya en entender que la adquisición gratuita por el heredero mejora su situación patrimonial de forma desigual a otra persona, dada su diferente situación patrimonial previa a la adquisición y por ello deben tributar de forma desigual.

En 1982, el Ministerio de Economía y Hacienda, a través del Instituto de Estudios Fiscales publicó un informe sobre el sistema tributario, en el cual en su capítulo siete, dedicado a sucesiones³³³ se propuso su reforma afirmando³³⁴ que las tarifas actuales no toman en consideración para establecer los tipos más que dos factores: el grado de parentesco y la cuantía de la porción hereditaria, olvidando –pues- a tales efectos una tercera circunstancia de gran interés para la equidad del tributo y sus posibilidades redistributivas a través de la progresividad, cual es, la cuantía del patrimonio preexistente.

A estos efectos -se afirma-³³⁵ que debería tenerse presente y diferenciarse la progresividad en función del patrimonio del causahabiente, para lo cual podrían aplicarse a la cuota resultante, coeficientes reductores según la cuantía del citado patrimonio y así a la cuota íntegra obtenida conforme a las normas reguladoras sería objeto de aplicación los siguientes coeficientes reductores en función del patrimonio personal del causahabiente:

-patrimonio inferior a 1.000.000 ptas.....	0.50
-patrimonio superior a 1.000.000 ptas. e inferior a 5.000.000 ptas.....	0.75

Interesa, por tanto, resaltar de esta propuesta que los coeficientes se hallan concebidos como coeficientes reductores, por lo que la deuda tributaria se reduce a la mitad si no se alcanza un determinado patrimonio y se reduce en una cuarta parte si superando el mismo no se alcanza un segundo tramo patrimonial, lo que supone que aquellos que superan éste último tramo tributan lo que arrojen las normas de cuantificación de la deuda tributaria sin

³³⁰ BLUEMENSTEIN, Ernst, que afirma que “sólo excepcionalmente se toman en consideración elementos de capacidad económica fuera del objeto del tributo “en *System des Steuerrechts*, Editorial Schulthess, Zürich 3º edición, 1971, p. 254 a 255 según cita.

³³¹ Autor cuyo criterio se expone en el presente capítulo.

³³² En realidad este autor, lo que había cuestionado severamente y así se expuso en el capítulo anterior, es la graduación de la capacidad económica en función del parentesco.

³³³ Informe sistema Tributario Español, M.º de Economía y Hacienda, p.521 a 555

³³⁴ Informe sistema Tributario Español, M.º de Economía y Hacienda, p.546

³³⁵ Informe sistema Tributario Español, M.º de Economía y Hacienda,p.553

ningún tipo de reducción, ya que se considera que alcanzado dicho patrimonio preexistente no se debe bonificar o reducir la deuda tributaria.

La novedad de dicho planteamiento radica en que el coeficiente multiplicador del patrimonio preexistente no se utiliza para incrementar la deuda tributaria a satisfacer -tal y como se prevé en la ley- sino que se utiliza justo para lo contrario, es decir para reducir el importe de la deuda tributaria, dado el menguado importe del patrimonio preexistente.

RECUERO ASTRAY³³⁶, opina a propósito del proyecto de ley de enero de 1987 que

“La ley actual sólo atiende a la cuantía de la adquisición individual del adquirente y de su parentesco con el transmitente, sin embargo la tarifa del proyecto tiene en cuenta, además, el patrimonio previo del adquirente para aplicar un coeficiente corrector, aunque la Exposición de Motivos lo aluda con cierta “timidez”.

Esta novedad es importante y altamente discutible. Implica un auténtico recargo sobre el Impuesto, que supone la adición de mayor presión tributaria indirecta a la ya existente, al tener que comprobar en cada transmisión el patrimonio previo de cada uno de los adquirentes, lo que en la práctica puede plantear muchos problemas.

Pero es que, además, conceptualmente se discrimina la renta lucrativa sobre la onerosa, pues no hay norma parecida en el IRPF, cosa lógica si se considera que el patrimonio ya está gravado por su correspondiente impuesto.

Este es el auténtico tema: se trata de un recargo que grava el patrimonio de las personas físicas y que se superpone al impuesto ya existente sobre la materia, pudiendo incluso una misma cantidad tributaria tributar dos veces al año en que se adquiere.

No se está diciendo que un patrimonio más elevado no pague más que uno más bajo, sino que lo haga en su lugar: en el impuesto patrimonial y no en el sucesorio. Se propone, por tanto, la supresión de la variable del patrimonio previo.”

³³⁶RECUERO ASTRAY, José Ramón; *El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. IEE, Madrid, 1987, p. 41 y 55

De esta forma, acababa concluyendo que:

“La consideración del patrimonio previo del adquirente supone un auténtico recargo de difícil justificación, pues lleva a un sensible aumento de presión fiscal indirecta y supone un gravamen más sobre el patrimonio, que se suma a los varios ya existentes. Debería suprimirse.....”

En opinión de ALVAREZ DE CIENFUEGOS³³⁷ son admisibles como elementos de progresión tanto la cuantía de la base y el parentesco, como la situación económica del heredero o legatario con anterioridad a la sucesión; En los últimos tiempos – afirma- esta forma de considerar el objeto y el sujeto de la imposición ha hecho posible el más moderno intento de la técnica de este tributo, al tener en cuenta en la determinación de los tipos de la imposición, no solo la magnitud de la porción hereditaria y el parentesco, sino también la cuantía del patrimonio personal del heredero o legatario. No obstante lo anterior, reconoce que:

“...La admisión de un tercer elemento de progresión, tal y como es la consideración de la capacidad del heredero o legatario con anterioridad a la percepción de la herencia o legado, ha tenido hasta el presente poco éxito. Los propios países en que habían llegado a hacerse ensayos legislativos en este sentido, parece que abandonan ya este camino. La razón de ello radica en que tanto las exigencias teóricas, que con ello se satisfacen, como las ventajas prácticas que con su aplicación se logran, están muy lejos de compensar los graves inconvenientes de orden técnico con que su aplicación tropieza.”

NAVAU MARTINEZ-VAL³³⁸ es partidaria de no considerar el patrimonio previo en el impuesto ya que a su juicio, el parentesco se tiene en cuenta en dos ocasiones, una, en forma de la reducción de la base imponible, y otra en forma de graduación de la cuota tributaria en función del patrimonio preexistente, por lo que demanda su supresión, tanto de la reducción de parentesco como del coeficiente multiplicador de patrimonio preexistente, sustituyéndolo por mínimos exentos sustanciales a favor de los parientes más próximos.

³³⁷ ALVAREZ DE CIENFUEGOS, José; *Hacienda Pública*, 4ª edición Editorial Prieto, Granada, 1958. p. 402

³³⁸ NAVAU MARTINEZ-VAL, María Pilar; *El impuesto sobre sucesiones...* p. 463

En particular, respecto al factor del patrimonio preexistente, entiende que no está justificado en el nuevo enfoque de la LISD, ya que el legislador ha abandonado la redistribución patrimonial como fin político social del impuesto, por un efecto redistributivo moderado.

Del mismo modo, señala que Cantabria, Galicia, y Asturias, han transformado la tabla de coeficientes multiplicadores en función del patrimonio previo y parentesco, en una tabla de coeficientes reductores para que aquellos parientes considerados como más próximos, se les apliquen coeficientes que oscilan entre 0,0000% y el 0,0400%.

A su juicio, el tratamiento que se dispensa a los parientes del Grupo III carece de sentido, ya que primero resulta que se les aplica una reducción de parentesco para calcular la base liquidable, y luego en la cuota, se les aplica un coeficiente multiplicador en función, también del parentesco, de lo que deduce que estos coeficientes, debieran haber sido regulados por el Estado, en virtud del principio de coordinación dado el ejercicio insolidario y desleal de las potestades normativas ejercidas hasta la fecha por las CC.AA.

NEUMARK³³⁹ opina que su impuesto ideal de sucesiones es el que grava individualmente las adquisiciones hereditarias en función de la cuantía de la herencia, y también en función del patrimonio del heredero, ya que entiende que estas variables, condicionan la aplicación de la tarifa ideal del impuesto que ha de corregirse por el grado de parentesco.

Se puede atender a la capacidad tributaria, tanto por la progresión ajustada a la porción hereditaria, como a la consideración de cuál sea la situación en que se encuentra el heredero en el momento de la herencia, situación que es la que servirá de base para la capacidad de pago, es decir, el patrimonio que posee el heredero antes de la herencia.

También se pregunta³⁴⁰ ¿Cuáles son los factores que en iguales circunstancias requieren ser tenidos en cuenta a fin de satisfacer el postulado de imposición por la capacidad individual de pago? Y se responde que ante un mismo parentesco y una misma porción hereditaria, se ha de tener en cuenta la situación familiar del contribuyente, de tal forma que le parece

³³⁹NEUMARK, Fritz; *Principios de la Imposición...* p. 185.

³⁴⁰NEUMARK, Fritz; *Principios de la Imposición...* p.215

injusto que dos hijos tributen lo mismo cuando uno está soltero y el otro está casado y tiene a su vez dos hijos; A su juicio, tanto la edad como el patrimonio previo a la herencia son indicadores de la capacidad de pago.

Por otra parte, también afirma³⁴¹ que en atención al principio de capacidad de pago, se deberían imponer recargos en la medida en la que exista en poder del heredero, un cierto patrimonio, en tanto en cuanto éste sobrepase un determinado límite y nos recuerda que ya se pronunció sobre el establecimiento de esta medida en 1928, apostando por una estructura personal e individual del impuesto, siendo recomendable un efecto de redistribución patrimonial, lo más intenso y vasto posible, para crear una “igualdad de partida”.

CAZORLA PRIETO y MONTEJO VELILLA³⁴² nos exponen que en la tramitación parlamentaria de la LISD, se debatió sobre si la consideración del patrimonio preexistente violaba o no el principio de igualdad, ya que ante la misma herencia y mismo parentesco, se tributa con mayor intensidad, en razón a un patrimonio preexistente mayor, sin embargo se defendió su carácter personal y complementario del IRPF, por su principal valedor el diputado RAMALLO MASSANET. Coinciden que el art. 22, fue el más discutido de todos, ya que fueron presentadas más de 15 enmiendas a su redacción, al tratarse de una novedad sin precedentes y que sus detractores equivocadamente invocan una doble imposición inexistente, citando, entre otros a DUE, el cual a su juicio, era partidario de apreciar la posición económica de los adquirentes, por todo lo cual, acaban concluyendo que nada ofende a la justicia tributaria, que el patrimonio preexistente sea tenido en cuenta a la hora de graduar la cuota resultante³⁴³. No obstante lo anterior, no dejan de reconocer que los precedentes de Derecho comparado, no son significativos y además se hallan derogados.

Coinciden y concluyen que no existe doble imposición, ya que no forma parte de la base imponible del impuesto, el patrimonio preexistente, aunque reconocen que éste es directamente proporcional a la cuota del ISD, y por ello, opinan que lo que a su juicio es incorrecto, es la forma en la que se han establecido los coeficientes, que suponen una mayor presión fiscal indirecta y denuncian también la incongruencia que supone remitirse a los efectos de valorar el patrimonio preexistente a las reglas del IP y por tanto determinar el

³⁴¹ NEUMARK, Fritz; *Principios de la Imposición...* p.473

³⁴² CAZORLA PRIETO, Luis M^a y MONTEJO VELILLA, Salvador ; *El impuesto sobre sucesiones...* p.94

³⁴³ CAZORLA PRIETO, Luis M^a y MONTEJO VELILLA, Salvador ; *El impuesto sobre sucesiones...* p 207

coeficiente multiplicador en base a las mismas y por el contrario, no aceptar las reglas de valoración para determinar el valor de la base imponible.

ALBIÑANA³⁴⁴ es el mayor defensor de la aplicación del sistema de coeficientes multiplicadores, ya que le parece indiscutible que cuando dos personas heredan participaciones iguales y son titulares de patrimonios previos desiguales, deben tributar en cuantía desigual. Ante situaciones económicas distintas, la imposición fiscal debe comportarse desigualmente, siendo así el patrimonio preexistente, un factor de progresividad tributaria. Nos sigue diciendo que ya sea por la doctrina del menor sacrificio o por la de menor utilidad de los bienes que se adquieren, debe ser mayor el gravamen de quien posee un patrimonio mayor y nos recuerda que en el proyecto de ley de 1978, se incluyó el siguiente cuadro de recargos:

Hasta 5.000.000	Coeficiente 1
De 5.000.001 a 25.000.000	Coeficiente 1,10
De 25.000.001 a 50.000.000	Coeficiente 1,20
De 50.000.001 a 100.000.000	Coeficiente 1,30
De 100.000.001 a 250.000.000	Coeficiente 1,40
De 250.000.001 a 500.000.000	Coeficiente 1,50
Más de 500.000.000	Coeficiente 1,60

Y que el borrador del anteproyecto de 1986 también preveía tener en cuenta el patrimonio preexistente. A su juicio, tener en cuenta la citada circunstancia, supone una realización más exacta de las exigencias del tributo, sin perjuicio de reconocer que tanto en Alemania como en Italia, fracasó por dificultades de carácter práctico³⁴⁵.

Por el contrario, BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN³⁴⁶ citando a RECUERO ASTRAY, opina que si lo que se pretende es que los ricos paguen más, para conseguirlo existe un impuesto con su propia tarifa, que es el IP y por ello, estiman que tenerlo en cuenta en la

³⁴⁴ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, Cesar; *Sistema tributario español y comparado*, p. 359

³⁴⁵ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César; *Homenaje a Lucas Beltrán*, Moneda y Crédito, Madrid, 1982, p. 21 a 33

³⁴⁶ BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix ;El impuesto sobre las sucesiones y sobre las donaciones, Comares, Granada, 1992 p. 326

herencia y en el IP, es someterlo a doble imposición, todo ello sin perjuicio de calificar esta circunstancia como una interferencia de un impuesto patrimonial en un impuesto transmisorio, discriminando así a los herederos según su gasto o ahorros previos.

MAÑAS LOPEZ³⁴⁷, opina que la situación económica del heredero, es un índice de la capacidad de pago y permite apreciar más justamente la que pasa a tener al añadirse la herencia, y afirma que en buena lógica la capacidad de pago, habría que conectarla para graduar el gravamen, con lo que recibe el causahabiente, con lo que el mismo posee y con su situación económica.

FLORA FEDERICO³⁴⁸ afirma que la riqueza de los particulares se halla representada por el patrimonio, por el producto y por su renta, expresando ello su capacidad contributiva, siendo la expresada por el patrimonio y el producto de carácter objetivo.

BERMUDEZ ODRIOZOLA, y PEREZ DE AYALA BECERRIL³⁴⁹ opinan que siendo este la mayor novedad de la nueva LISD, es a su vez la de más polémica, calificándola como reprochable desde el punto de vista administrativo, dada la dificultad de la administración para comprobar el valor del patrimonio preexistente.

Desde el punto de vista de la progresividad del impuesto, ponen en duda su eficacia, ya que se preguntan ¿Qué tiene que ver la progresividad con la relación entre el causante y el adquirente?

Desde el punto de vista de la técnica fiscal, la califican como un elemento ajeno al impuesto, ya que la progresividad debe buscarse en función del patrimonio transmitido o en la propia transmisión y no en otro sitio.

Desde el punto de vista de la capacidad económica, el gravamen puede alcanzar efectos confiscatorios, cuando se aplica al grupo III y IV, con patrimonios preexistentes elevados y

³⁴⁷MAÑAS LOPEZ, Francisco José; *La imposición de las ganancias del capital ante el impuesto español de sucesiones*, en *Revista Hacienda Pública Española* Nº 13, IEF 1997, p. 103 a 114.

³⁴⁸ FLORA FEDERICO; *Manual de la Ciencia de la Hacienda.*, Librería Victoriano Suarez, Madrid, 1918, p. 305 y 306.

³⁴⁹BERMUDEZ ODRIOZOLA, Luís y PEREZ DE AYALA BECERRIL, Luís y Miguel; *Comentarios al Impuesto sobre sucesiones y donaciones...* p. 464 y ss.

para los “extraños” siempre supone su multiplicación por dos, siendo por otra parte una medida desincentivadora del ahorro y de la actividad económica.

SIMON ACOSTA³⁵⁰ tras exponer las principales críticas recibidas por la aplicación del coeficiente multiplicador, tales como la infracción del principio de capacidad contributiva o duplicidad impositiva, la infracción del principio de igualdad al hacer tributar más a aquél que ha recibido lo mismo y con igual parentesco con el causante, opina que su aplicación no es contraria ni al principio de igualdad, ya que existe una razón que justifica la disparidad de trato y por tanto no es arbitraria y las consecuencias no son desproporcionadas, ya que no hay una elevación exagerada de los tipos de gravamen. También opina que no puede ser tachada de inconstitucional ya que su finalidad es redistribuir el patrimonio y cita en dicho sentido a MUSGRAVE que opina que uno de los fines del impuesto es la distribución más equitativa de la riqueza y que la herencia es una de las principales causas de su acumulación, por lo que se deberían establecer una progresión de tipos relacionada con el patrimonio total del heredero.

Aunque lo anterior no obsta para que también la califique como una medida técnicamente deficiente y rechazable porque no existe una coordinación lógica entre la institución y los fines que persigue, y nos recuerda que siguiendo ese criterio, también debiera tomarse en cuenta en el IRPF el criterio del patrimonio previo, ya que este impuesto grava las ganancias de capital y otros incrementos de patrimonio.

Concluye que no corresponde al ISD redistribuir patrimonios, sino que su objeto son los incrementos de riqueza, ya que el hecho imponible del ISD no permite sustentar un gravamen fundado en la posesión de un patrimonio, opinando que corresponde esa función al IP y no al ISD, ya que de otra forma se está considerando solo el patrimonio previo en la medida en la que exista una adquisición gratuita, lo cual excluye gravar el patrimonio previo en la adquisición onerosa y por tanto se discrimina a los patrimonios ante el diferente tipo de adquisición.

Apunta y defiende la utilización del patrimonio previo como circunstancia justificadora de exención para personas de modesta condición, para que puedan alcanzar un patrimonio

³⁵⁰ SIMON ACOSTA, Eugenio; *Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias...* p. 234

mínimo que cifra en el valor de una vivienda; De ahí que defienda la fórmula del patrimonio preexistente, pero para no gravar a aquellos sujetos que carecen de patrimonio tal y como ocurría con la *vicissima hereditatum*, que exoneraba de pago a los desposeídos y a los pobres.

A juicio de CHECA³⁵¹ no se puede gravar la riqueza *extramuros* del impuesto, calificándola de medida aislada en nuestro sistema tributario y poniendo en evidencia la misma, al decir que en el IRPF, también se debería tener en cuenta el patrimonio preexistente, ya que este grava incrementos de patrimonio, por lo que no se aprecia razón alguna, para que se aplique en uno y en el otro no.

ALONSO³⁵² nos dice que no hay que perder de vista que el criterio del patrimonio preexistente es susceptible de enfocarse desde otra perspectiva, tomando el mismo como dato para que determinados parientes que no alcancen una determinada cifra, quedasen exentos del impuesto y cita a CAAMAÑO ANIDO, el cual critica que se pretenda redistribuir desde el ISD otra riqueza distinta a la que se grava. Del mismo modo afirma que el criterio del patrimonio preexistente es nefasto ya que conduce a que el ISD pise el terreno de otros impuestos directos ocasionando supuestos de sobre tributación.

En otro informe del Ministerio de Hacienda de 2002³⁵³, se propuso como reforma que en caso de sucesión en línea no directa, la graduación de los tipos, podría hacerse a través de la aplicación de los coeficientes multiplicadores, sobre la cuota resultante de la tarifa básica.

CAAMAÑO ANIDO³⁵⁴, tras analizar las distintas posturas doctrinales expuestas, coincide plenamente con el criterio de SIMON ACOSTA, en el sentido de que el fin redistributivo, no justifica los medios (medida técnicamente deficiente y rechazable) y se halla conforme con la idea de que se tenga en cuenta el patrimonio previo para justo lo contrario, es decir para permitir poseer un patrimonio mínimo sin impuestos.

³⁵¹CHECA GONZALEZ, Clemente; *La supresión del ISD, materiales para la reflexión*. Marcial Pons, Madrid, p. 76 y 77

³⁵²ALONSO GONZALEZ, Luís Manuel ;*La inconstitucionalidad del ISD*,IEE,Madrid,2001, p.75

³⁵³ Mº de Economía y Hacienda; *Informe del sistema tributario español*, capítulo 4, *La imposición sobre las sucesiones*. p. 237.

³⁵⁴ CAAMAÑO ANIDO, Miguel; *Régimen fiscal de las donaciones*. IEF- Marcial Pons,Madrid,1993,p. 307

BARBERAN LAHUERTA³⁵⁵ opina que tendríamos que reconsiderar el papel de los coeficientes multiplicadores por patrimonio preexistente del heredero ya que a su juicio incorporan elementos ajenos a la naturaleza de estas transmisiones que ya quedan reflejados fiscalmente en otros tributos y también nos dice, respecto a tener en cuenta el parentesco que le parece tanto excesivo como inadecuado, así como el vestigio de una época pasada.

DE ALBERT³⁵⁶, nos dice que calcular el gravamen de acuerdo con el patrimonio preexistente, no tiene reflejo en el Derecho comparado, y si lo que se pretende es un efecto redistributivo, este debe conseguirse con la riqueza gravada, con el hecho imponible del impuesto y no con aquella que queda fuera de éste, por lo que propone su supresión al considerar que discrimina en función del patrimonio del adquirente, siendo éste un parámetro ajeno al propio hecho imponible del ISD.

2.4 CONCLUSIONES Y PROPUESTA

En mi opinión, sí se debe tener en cuenta la situación económica del adquirente ya que supone – sin duda alguna– en primer lugar, una mayor precisión del gravamen, una mejor ponderación de la capacidad económica, todo ello en consonancia con la consideración del impuesto como personal; es decir, como consecuencia de poner en contacto la riqueza a adquirir en relación con la riqueza de la persona que la adquiere ya que la riqueza preexistente forma parte de la circunstancia personal del sujeto pasivo y eso es indudable. Cuestión distinta es si procede o no tomar en consideración la misma.

A mi juicio, el patrimonio preexistente *per se* es una circunstancia personal o índice muy preciso que revela como ningún otro de forma singular la auténtica capacidad de pago del adquirente, más aún que otros factores personales como son la edad, la discapacidad o la condición de familia numerosa³⁵⁷ que son índices genéricos e indirectos de la misma.

³⁵⁵ BARBERAN LAHUERTA, Miguel Ángel; *El comportamiento del ISD ante los principios básicos de la imposición*. Revista Asturiana de Economía, Asturias, 2005, p. 114.

³⁵⁶ DE ALBERT, Mercedes; *Estado de la situación del IS*, Informe Nº 8, Fomento del Trabajo Nacional, p. 28 y 38.

³⁵⁷ La familia numerosa, respecto a aquella que no lo es, es un ejemplo claro de que la capacidad de pago se tiene en cuenta en la configuración de distintos tributos ya que por su mero reconocimiento, fiscalmente se conceden numerosas bonificaciones en diversos impuestos municipales, tales como el IBI o el IVTM (reconocidos entre otros, en la Ordenanzas reguladoras de Madrid y Barcelona) o Tasas (la ley 48/2015 de

En segundo lugar, admitida la consideración de capacidad económica del adquirente en la mecánica del impuesto, se debe proceder a examinar cual es el índice económico que mejor revela la misma y ante ello se puede optar por tomar en consideración el patrimonio preexistente o bien tomar en consideración la renta preexistente ya que tan indicativo de la capacidad económica del causahabiente es su nivel de ingresos (renta) como su nivel patrimonial (patrimonio).

Dicho ello, me parece más ajustado tomar como magnitud económica el patrimonio preexistente ya que si bien es cierto que se podría adoptar la renta preexistente del contribuyente, es decir, aquél nivel de renta que ostente el causahabiente en el momento de la defunción para personalizar el impuesto, parece más acertada la opción legislativa del patrimonio preexistente ya que aunque la renta es indicativa de la capacidad económica, en tanto en cuanto, toma en consideración los ingresos del contribuyente, la opción de tener en cuenta el patrimonio, resulta más justa, ya que en este concepto no tan solo se tiene en cuenta el activo patrimonial, sino también el pasivo patrimonial, es decir las cargas y gravámenes, de acuerdo con las reglas del IP.

Por otra parte, tener en cuenta el nivel de renta tiene como inconveniente que no deja de resultar azaroso la renta del causahabiente en la fecha de la defunción, mientras que por el contrario, el valor del patrimonio preexistente comprende en sí el beneficio acumulado por el causahabiente a lo largo de su vida y como tal refleja más adecuadamente su circunstancia económica, más allá de su situación puntual de renta.

En tercer lugar, en relación con la doble imposición, la regla general es que el que posee cierto nivel patrimonial, en términos generales, tiene que satisfacer el IP y debe satisfacer adicionalmente un ISD mayor que aquel otro que se halla en la misma situación parental con un patrimonio inferior, lo que resulta injusto, ya que si bien es cierto que posee una capacidad de pago mayor, también es cierto que esta capacidad de pago deducida de su

Presupuestos para 2016 en su art. 74.4 aprobó con vigencia indefinida para los miembros de la familia numerosa la exención de la tasa del DNI y del pasaporte) pero fundamentalmente debe resaltarse la existente en materia de ITP en cuanto bonifica a un tipo impositivo inferior de gravamen la adquisición onerosa de la vivienda no siendo otro su fundamento más que compensar a estas familias por el coste que representa para ellas las cargas familiares, es decir el coste que representa el cuidado y la educación de los hijos, así como el acceso a una vivienda adecuada a sus necesidades.

mayor patrimonio ya se halla gravada por el IP; lo que supone que en definitiva, este criterio discrimina a aquél que más tiene, ya que en la generalidad de los casos, los bienes y derechos que conforman el patrimonio preexistente fueron gravados en cuanto a su adquisición con los impuestos transmisivos que satisfizo el adquirente (ISD e ITP) y posteriormente en cuanto a su mera tenencia o titularidad por los impuestos que gravan la misma a nivel local o estatal, lo que implica que cuanto menos nos hallamos ante una “sobre-tributación”, que no, doble imposición.

En base a lo anterior, y al objeto de evitar al mismo tiempo la confiscatoriedad e incluso la desincentivación del ahorro, mi propuesta consistiría en que los coeficientes multiplicadores sean exclusivamente reductores para aquellos sujetos que no hayan alcanzado un umbral mínimo patrimonial.

VALOR PATRIMONIO (preexistente + heredado)	COEFICIENTE REDUCTOR
Hasta 300.000€.....	0,25
De 300.001 a 500.000€.....	0,50
De 500.001 a 700.000€.....	0,75
Más de 700.001€.....	1,00

Para evitar el error de salto, se sugiere que confiera la posibilidad de optar por aplicar el 0,0000014% por cada fracción de 1.000 € de patrimonio preexistente.

De tal forma que de manera progresiva, el patrimonio preexistente del causahabiente en ningún caso supondría un gravamen adicional, siendo el objeto del coeficiente patrimonial atemperar el rigor del impuesto en aquellos casos en que el beneficiario aún no haya alcanzado un patrimonio mínimo o vital³⁵⁸ que se debería fijar por ley, comprendiendo éste, el valor de lo heredado, es decir, del patrimonio que se va a adquirir y el patrimonio

³⁵⁸ FERRAZ LEMOS TAVARES, Diogo, *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos*. Tesis Doctoral inédita, Barcelona, 2015. El principio de capacidad contributiva nos indica a partir de qué momento se puede considerar ésta como existente. El límite mínimo o punto de inicio vendría constituido como el mínimo existencial o mínimo vital, es decir la parcela patrimonial que se considera como esencial para que el contribuyente desarrolle su vida con dignidad, y obviamente ese mínimo no puede ser objeto de tributación ya que es *conditio sine quanon* de tributación la existencia de capacidad contributiva, ya que esta representa el presupuesto de la tributación y de esta manera se garantiza que no habrá tributación en tanto en cuanto no se alcance el mínimo patrimonial, p.163.

preexistente del adquirente; Sólo alcanzado el mínimo patrimonial, el contribuyente debería satisfacer íntegramente el impuesto sin reducción alguna.

Este mínimo patrimonial vital podría ser coincidente con el mínimo patrimonial no sujeto fijado por cada CC.AA. en el IP, siendo en el caso de Cataluña 500.000 euros y en el resto del Estado de 700.000 euros, con la excepción de la CC.AA. de Extremadura en la cual el mínimo exento oscila entre 800.000 y 1.000.000 €, en función del grado de discapacidad.

También cabe considerar, si no se opta por la remisión al IP en cuanto al mínimo patrimonial exento, que sea el legislador estatal el que fije una horquilla cuantitativa entre un mínimo y un máximo de patrimonio mínimo o vital para todo el Estado, y de esta forma se garantiza que en cualquier caso, hasta un umbral patrimonial mínimo, la adquisición gratuita se bonifique en todo el territorio; dentro de la referida horquilla cada CC.AA. de acuerdo con su respectivo nivel socioeconómico le correspondería fijar el porcentaje más adecuado a su territorio.

De esta forma, al igual que en el IP existe un mínimo exento patrimonial que no se sujeta a tributación, ya que el legislador entiende que hasta alcanzar ese umbral no se debe tributar, de forma análoga en el ISD es razonable coadyuvar fiscalmente a la formación de ese mínimo patrimonial no sujeto a IP bonificando proporcionalmente su adquisición hasta lograr o alcanzar el mismo.

En este sentido conviene recordar que en el IRPF³⁵⁹ existe un mínimo de renta que no se halla sujeto a tributación por entender nuestro legislador que hasta el citado umbral, la renta es de subsistencia, de necesidad.

³⁵⁹ En el IRPF, impuesto personal por excelencia, se contempla el denominado mínimo personal y familiar, que es el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad. El mínimo del contribuyente (artículo 57 de la LIRPF) supone una cantidad de 5.151€ anuales, aunque si su edad es superior a 65 años se aumenta en 918€ anuales y si es superior a 75 años se aumenta adicionalmente en 1.122 euros anuales. El mínimo por descendientes (art. 58 de la LIRPF) es de 1.836 euros anuales por el primero, 2.040 euros anuales por el segundo, 3.672 euros anuales por el tercero, 4.182 euros anuales por el cuarto y siguientes; Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo se aumentará en 2.244 euros anuales. Mínimo por ascendientes (artículo 59 de la LIRPF).El mínimo por ascendientes será de 918 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad, cualquiera que sea su edad, que conviva con el contribuyente al menos seis meses, no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros y no hayan presentado declaración con rentas anuales superiores a 1.800 euros; Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo anterior se aumentará en 1.122 euros anuales (2.040 euros anuales).Mínimo por discapacidad (artículo 60 de la LIRPF). El mínimo por discapacidad será la suma

El umbral patrimonial vital surge de la idea de que aquellas personas que no alcancen el mínimo indispensable en el orden patrimonial deben quedar al margen de la tributación y ese quantum debería ser fijado por cada CC.AA. ya que cada territorio posee un nivel de gasto y servicios distintos.

Nuestra legislación fiscal señala como mínimo exento, aquella parte que se considera indispensable para que cubra las necesidades vitales del contribuyente y se contempla tanto en el IRPF como en el IP, pero mientras que en el IRPF se articula en función de circunstancias personales y familiares, en el IP es de cuantía fija para todos los contribuyentes. La Ley 19/1991 reguladora del IP señala específicamente en su art. 28.1 que la base imponible del impuesto se reducirá en el mínimo exento que el art.28.2 ha establecido en 700.000.€, lo que implica que si no se alcanza la citada cifra no se sujeta a tributación el patrimonio del contribuyente y sin perjuicio de ello se debe tener en cuenta que adicionalmente la vivienda habitual hasta 300.000 € se halla exenta (art 4.9) así como los bienes y derechos para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional (art.4.8) o el ajuar doméstico (efectos personales, del hogar y utensilios domésticos).

En la misma línea, debemos recordar que nuestra legislación civil –aunque sólo sea a efectos de ejecución forzosa– señala una serie de limitaciones en torno a la ejecución de los bienes del administrado, por lo que en cierta forma se reconoce también como tal la existencia de un mínimo vital³⁶⁰, en todos los órdenes.

del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes. El mínimo por discapacidad del contribuyente será de 2.316 euros anuales y 7.038 euros anuales cuando acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65%. Este mínimo se aumentará en 2.316 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%. El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes será de 2.316 euros anuales y 7.038 euros cuando se acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65%. Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.316 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

³⁶⁰ El Art. 605 y ss. de la L.E.C. señala como inembargable el mobiliario y el menaje de la casa y las ropas del ejecutado y su familia, los alimentos, combustible y otros bienes que a juicio del tribunal resultan imprescindibles para que el ejecutado y las personas de él dependientes puedan atender con razonable dignidad su subsistencia y los libros e instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión, arte u oficio, señalado expresamente que es inembargable el salario mínimo interprofesional, así como el 30,50,60 y 75% de la cuantía adicional, hasta el importe equivalente a un segundo, tercero, cuarto y quinto salario mínimo interprofesional.

Tras pasado el citado umbral patrimonial, el adquirente deberá tributar íntegramente por cualquier adquisición gratuita adicional y por su titularidad patrimonial, tanto en el ISD como en el IP.

Partiendo del citado umbral patrimonial, y teniendo en cuenta –reitero– el patrimonio total, es decir, el ya adquirido y el que resulta ser objeto de transmisión, se trata de bonificar el impuesto, hasta alcanzar el citado umbral y con ello se eliminan los posibles problemas de doble imposición ya que en ningún caso el patrimonio preexistente se tiene en cuenta para pagar una deuda tributaria superior a la que corresponde por la aplicación de las normas del impuesto, ya que tras pasado el citado umbral se satisfaría el impuesto íntegramente sin atención al patrimonio preexistente.

Por otra parte, la presente propuesta, no supondría jamás la exención material del impuesto ya que se satisfaría el impuesto cuanto menos en un 0,25%, por los sujetos y herencias más modestas.

Del mismo modo, se elimina cualquier referencia al parentesco del causahabiente con el causante, ya que comparto plenamente la opinión de BERMUDEZ ODRIOSOLA, y PEREZ DE AYALA BECERRIL³⁶¹ al afirmar que nada tiene que ver la progresividad del impuesto con la relación parental entre el transmitente y el adquirente, por lo que se propone la aplicación de los coeficientes multiplicadores exclusivamente en función del patrimonio preexistente, justo lo contrario de lo que acontece en Cataluña en donde se aplica un coeficiente exclusivamente en función del parentesco.

En este sentido, debemos recordar que resulta profundamente injusto con el sistema actual, que los parientes del Grupo III y IV, aunque carezcan de patrimonio, se les aplique un coeficiente multiplicador de 1,5882 y 2, respectivamente.

Se podría argumentar en contra de la presente propuesta, que trata por igual a todos aquellos causahabientes que tiene patrimonios superiores al umbral mínimo, y por tanto resulta injusta, pero ello no es así, ya que en ese caso se aplican los tipos de gravamen progresivos del impuesto.

³⁶¹BERMUDEZ ODRIOSOLA, Luis y PEREZ DE AYALA BECERRIL, Luis y Miguel; *Comentarios al impuesto sobre sucesiones y donaciones...* p. 462 y ss.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES

En síntesis de cuanto se ha expuesto se detallan a continuación las principales conclusiones que se han alcanzado en los aspectos del ISD que se han analizado, no sin antes advertir que se han dejado de lado todas aquellas cuestiones relativas a las bonificaciones y reducciones de la empresa familiar, así como el análisis del Derecho comparado y del mismo modo se ha renunciado a la simulación de los efectos económicos de las distintas propuestas realizadas.

PRIMERA: Principiando por el devengo del impuesto, contrariamente a la dicción legal que sitúa éste en el fallecimiento o declaración de fallecimiento del causante, se propone que se traslade el mismo a la aceptación de la herencia al ser éste y no otro el momento en el que se adquieren los bienes y derechos hereditarios, es decir el momento en el que se pone de manifiesto la capacidad económica. No es posible adquisición sin aceptación, no siendo la defunción, *per se*, título adquisitivo alguno.

Obviamente, asistimos a un desencuentro entre nuestra legislación civil y nuestra legislación tributaria, al seguir cada una de ellas respectivamente, la tesis romanista y la tesis germánica; La Hacienda pública en su supuesto ánimo de protección de su derecho de crédito sigue la tesis germánica que propone la adquisición automática de la herencia, salvo renuncia a posteriori, obviando que el llamamiento a la herencia no tiene efecto patrimonial alguno, al tratarse de una mera expectativa de adquirir, por otra parte personalísima e irrevocable, lo que choca frontalmente con la presunción de adquisición salvo renuncia en contra.

SEGUNDA: Las principales objeciones que se aducen en contra de residenciar el devengo del impuesto en la aceptación de la herencia son el hecho de que ello implica dejar al arbitrio del contribuyente un elemento esencial del impuesto; sin embargo, más arbitrario e imprevisible resulta, ubicar el devengo en la defunción de la persona y por otra parte se debe tener en cuenta que la dilación en la aceptación de la herencia y su tributación impide de acuerdo con la legislación actual que el sucesor pueda disponer de los activos financieros, de las propiedades del difunto o percibir seguros, por lo que no aceptar la herencia es equivalente a una *prohibición de disponer* de los bienes hereditarios desde el punto de vista civil. Ciertamente es que si admitimos posponer el devengo a la aceptación, ello supone dilatar su exacción en el tiempo, pero, por el contrario, reduce los supuestos de

prescripción tributaria, tan común en este impuesto históricamente y sobre todo para aquellos sujetos que poseyendo un mayor nivel adquisitivo, pueden dejar transcurrir el periodo de cuatro años y seis meses, sin la necesidad de disponer de la herencia, en búsqueda de la prescripción tributaria.

TERCERA: No resulta aceptable, en un entorno de intercambio automático de información entre Administraciones públicas que obliga al Registro civil a remitir a las oficinas liquidadoras cada tres meses un listado de los difuntos, que en caso de dilación por los beneficiarios en la aceptación de la herencia no se interpele a los mismos para que se pronuncien sobre su propósito, y de esta forma también se da solución a los posibles problemas que puede plantear la aceptación tácita; interpelación, que en su caso, se puede instar tanto en vía administrativa como en vía notarial, y en su caso judicial, en Cataluña..

CUARTA: Situar el devengo en el momento de la aceptación, permite resolver, de forma previa al inicio del cómputo del plazo para autoliquidar el impuesto, los problemas que se plantean en torno al testamento ológrafo o desconocido, la herencia intestada, la herencia de caudal ignorado o los herederos en paradero desconocido, entre otros, dado el exiguo plazo de seis meses para proceder a su autoliquidación en plazo voluntario.

QUINTA: El ISD diseñado por el Estado en 1987, a partir del año 2002, en que se agudiza la cesión de competencias a las CC.AA. en cuanto a reducciones, bonificaciones, coeficientes y tarifas, ha dado lugar a un impuesto distinto y distante en función del territorio y del tiempo, ya que su configuración no tan solo es dispar sino también mutante por cuanto es usual que en cada ejercicio se procedan a realizar numerosas modificaciones por parte de las CC.AA. a través de sus leyes de presupuestos o de medidas fiscales.

SEXTA: La mutación del ISD a través de las modificaciones introducidas por cada CC.AA. contrasta con la pasividad o dejadez del Estado, no tan sólo en cuanto a la actualización del impuesto propiamente dicha sino en cuanto a su inactividad respecto a los excesos o desmesuras de las Haciendas autonómicas -tanto internas como europeas- que han puesto en jaque a un impuesto llamado a cumplir un papel distributivo fundamental en una de las principales causas de desigualdad patrimonial y social, cual es, la herencia, y a cumplir una

función de complemento del IRPF en la medida que pone de manifiesto aquél capital que no fue objeto de tributación en vida del contribuyente.

SÉPTIMA: La disparidad de medidas autonómicas territoriales tiene como común denominador la práctica exoneración del impuesto de los grupos I y II de parentesco, lo que explica la escasa recaudación del impuesto, si tenemos en cuenta que la mayor parte de las transmisiones hereditarias se realizan al cónyuge y a los hijos, utilizando cada CC.AA. a su antojo, reducciones, bonificaciones, coeficientes multiplicadores o incluso escalas de gravamen que exoneran de impuesto a estos grupos de parientes próximos al difunto.

OCTAVA: Visto lo anterior, se concluye sin duda alguna que el impuesto lo soportan los grupos III y IV, es decir, los parientes *más lejanos*, tales como hermanos, tíos, primos y sobrinos, junto con los extraños; y aunque dicha discriminación positiva por razón de parentesco, se ajusta a nuestra tradición civil en materia de llamamiento en la sucesión intestada y al principio de igualdad, entendiéndolo como tal, tratar de forma desigual a aquellos que lo son, sin embargo vulnera a mi entender la razón de proporcionalidad que debe imperar en toda figura impositiva y a título de ejemplo ilustrativo se cita el caso de Cataluña donde el cónyuge goza de una reducción del 99% sin límite alguno y por el contrario el hermano del difunto, reduce la ridícula cantidad de 8.000 € por parentesco y posteriormente multiplica por 1,5882 su cuota íntegra - en razón al parentesco-, aun cuando careciese de patrimonio alguno.

NOVENA: La denunciada falta de razón de proporcionalidad en el tratamiento del parentesco en el impuesto, en términos generales, provoca en casos particulares nefastas consecuencias fiscales, y agravios comparativos clamorosos, cual es, en aquellas situaciones en que el causante adolece de cónyuge e hijos, el quedar sujeta la adquisición de su caudal hereditario por sus legítimos causahabientes a una carga tributaria en términos comparados muy gravosa, por la simple razón de adolecer de unos parientes, aún teniendo otros.

DÉCIMA: Considero que la brecha impositiva debería producirse entre parientes y no parientes, y dentro de los parientes las bonificaciones, reducciones o cualquier otra medida fiscal que tome como razón el parentesco, debería ser proporcional entre éstos, ya que de

otra forma se incurre en falta de proporcionalidad impositiva en la reducción; De manera que, los ascendientes, el cónyuge, los hijos junto con los hermanos y los sobrinos del difunto, gocen de una reducción por razón de parentesco razonable y proporcionada a su grado de consanguinidad, siendo obvio que el cónyuge y los hijos constituyen la familia nuclear en sentido estricto por lo que en base a dicha consideración, su reducción debe ser mayor que la del resto de parientes en términos generales y a continuación situaríamos a los ascendientes y a los hermanos y por último a los hijos de éstos, es decir a los sobrinos, en un orden de prelación entre los parientes más cercanos.

UNDÉCIMA: Por otra parte, carece de sentido que se otorgue reducción por parentesco a los parientes afines o parientes políticos, ya que éstos ya disfrutaban de la citada reducción con sus propios parientes consanguíneos, por lo que se propone la supresión de su reducción actual y limitar la reducción a la consanguinidad, reduciendo de esta manera el ámbito subjetivo de la reducción por parentesco.

DUODÉCIMA: Ahora bien, admitida que la mayor o menor lejanía parental es causa razonable para otorgar una reducción mayor o menor, ello no autoriza a una reducción sin límite o sin condiciones para los parientes del grupo I y II con un sinfín de ventajas fiscales y por el contrario se dote de una ridícula reducción para los parientes del grupo III, de manera que se concluye que no acomoda a los principios de justicia tributaria y en particular al de proporcionalidad que en territorios como Galicia, los parientes del grupo I y II tengan derecho a una reducción por parentesco que oscila entre 400.000 y 1.000.000 €, sin consideración a su patrimonio preexistente, a una bonificación en cuota del 99% para el grupo I y a un tipo de gravamen máximo del 18% para herencias superiores a 800.000 € mientras que por el contrario al grupo III se le otorga una reducción de parentesco de 8000 €, se toma en consideración su patrimonio preexistente al multiplicar cuanto menos por 1,5882, no tiene bonificación alguna en cuota y se le aplica un tipo de gravamen del 34% en herencias con caudal superior a 800.000 € ; Es obvio que el parentesco es un elemento capital en el impuesto, ya que en base a la citada circunstancia parental se han articulado tradicionalmente la casi totalidad de las bonificaciones, reducciones, coeficientes y tarifas, de tal suerte que el no pariente no goza prácticamente de beneficio fiscal; si bien esto último no merecería reproche alguno, dado que en términos generales se trata de ganancias sin esfuerzo a favor de un extraño, ello no autoriza o legitima para que en el caso de los

parientes más cercanos, éstas ganancias alcancen la categoría de *exentas* y en el caso de parientes no tan lejanos, como son los hermanos y los sobrinos (grupo III), caigan en el olvido con una reducción por parentesco que asciende a lo sumo en todo el territorio a 9.300 € en la CC.AA. de Canarias.

DECIMOTERCERA: Lo anterior, es producto del elevado peso que el parentesco goza en el impuesto, un peso a todas luces desproporcionado, ya que una cosa es que se articulen ciertas reducciones de parentesco para los adquirentes de la herencia en función de su proximidad parental y otra bien distinta es que la totalidad de la estructura del impuesto se articule en torno al parentesco de tal forma que todo el impuesto gire alrededor de la omnipresente condición parental. La consecuencia inmediata de cuanto expongo es la fulminación del principio de capacidad económica, dado que la mayor parte de sujetos pasivos del impuesto no tributan y se mutila en gran medida la progresividad tributaria con la aplicación de ingentes y desmesuradas reducciones, por lo que ambos principios constitucionales, el de capacidad económica y de progresividad tributaria se hallan en entredicho, en la estructura actual del impuesto. Atendido todo lo cual, a salvo de la estricta reducción por parentesco, se propone la eliminación en el impuesto de todas aquellas otras reducciones o bonificaciones basadas en el parentesco.

DECIMOCUARTA: Como complemento al parentesco, y en una mayor personalización del impuesto, se adopta como atenuante la edad, y a este respecto, se debe decir que parece ajustado a Derecho tomar dicha circunstancia como indicativa de la capacidad económica del sujeto pasivo dada la situación de dependencia con el causante, en la generalidad de los casos, aunque entiendo que la referencia a la minoría de edad debería referirse a los menores de veinticinco años, en el contexto de la sociedad actual.

DECIMOQUINTA: No obstante lo anterior, también parece de justicia atenuar la carga tributaria de aquellas otras personas que, convivían y dependían económicamente de éste, por lo que se sugiere la creación de una reducción por dependencia económica para éstos y al mismo tiempo también resultaría de justicia dotar de otra reducción a los mayores de 75 años sí sus ingresos se reducen exclusivamente a una pensión de jubilación y, o viudedad y carecen de patrimonio, con la única excepción de la vivienda habitual.

DECIMOSEXTA: Ahora bien, la citada reducción por minoría de edad en la legislación actual, también adolece de proporcionalidad al otorgar en Aragón una cuantía de tres millones de euros, y en la legislación estatal de 47.858,59 €, lo que revela de nuevo la brecha impositiva en función del territorio, siendo obvio que la citada brecha no obedece a singularidad territorial alguna objetivable, sino a una disparidad de criterio legislativo. Parece evidente que una disparidad de trato tan agudizada no resulta amparada por la natural autonomía política autonómica, que es consustancial a nuestro modelo de organización territorial, vulnerándose con ello el principio constitucional de igualdad, e incurriéndose en la generalización de privilegios sociales por razón del territorio.

DECIMOSÉPTIMA: Ajena al parentesco y a la edad, se concibe la reducción por discapacidad y en la totalidad de propuestas de modificación del impuesto examinadas se observa de modo unánime el mantenimiento de la citada reducción, por lo que aceptado su fundamento, se hace precisa su propuesta de reforma en doble sentido: En primer lugar, creando un concepto legal uniforme de la discapacidad en la propia LGT, homogeneizando los distintos términos con los que se alude a la misma y distinguiendo claramente entre la discapacidad física y la psíquica, otorgando una mayor reducción a esta última, y en segundo lugar personalizando aún más la citada reducción, ya sea creando un tercer tramo entre los grados actuales del 33% y el 65%, o bien ya sea otorgando a cada grado superior al 33% una cantidad adicional fijando un límite, dada la disparidad cuántica en la normativa entre territorios, ilustrado en la normativa estatal con una reducción de 150.253,03€, en Cataluña de 650.000 € y en Aragón del 100% de la base imponible a los causahabientes con un grado de discapacidad del 65% , por lo que de nuevo se vislumbra en este último caso la falta de proporcionalidad entre el fin legítimo de protección del discapacitado y la medida adoptada, cual es, la exención material del impuesto, trastocando los principios de equidad y generalidad del impuesto.

DECIMOCTAVA. Por otra parte, conviene observar, a modo de símil, que por muy loable que sea la protección al discapacitado, como lo es la protección a la familia, no se han concebido toda una serie de bonificaciones y/o deducciones específicas en materia de adquisición de vivienda habitual, seguros, o empresa familiar, para éstos, a diferencia de los parientes que además de la reducción de parentesco gozan de multitud de reducciones específicas que socavan el principio de generalidad del impuesto y que como tal deben ser

abolidas. A pocos les repugnaría una reducción de vivienda habitual o de empresa específicas para discapacitados, y, sin embargo, no existen porque se entienden subsumidas todas ellas en la reducción por discapacidad.

DECIMONOVENA: La progresividad del impuesto se halla reflejada en una tarifa única que se articula en escalones que oscilan entre el 7,65% y el 34% a nivel estatal; aunque las CC.AA. tienen capacidad y competencia normativa, la mayoría de las CC.AA. tienen una tarifa muy similar a la estatal que evidencia la ausencia de singularidad territorial, salvo Cataluña, que ha articulado una tarifa de cinco tramos y Galicia de seis tramos, aunque ésta última sólo para los grupos I y II, cuyos tipos alcanzan el 18% para bases liquidables superiores a 1.600.000 € cuando en la tarifa estatal se alcanza el 34%, casi el duplo, para bases que no alcanzan la mitad de la anterior base liquidable (797.555,08 €), lo que evidencia nuevamente el peso del parentesco en el impuesto y que cobra especial significación en los territorios forales donde la tarifa se articula exclusivamente en función del parentesco. Así en los grupos I y II oscila el tipo de gravamen entre el 0,80% y el 1,5%, aunque en CC.AA. como Baleares y Galicia, existen tarifas específicas para estos grupos. Visto cuanto antecede se propone la creación de una tarifa única desligada por completo del parentesco, eliminando los engorrosos decimales actuales y simplificando la misma en cinco tramos cuyo tipo máximo alcanzaría el 10% para aquellas herencias con un caudal superior al millón de euros.

VIGESIMA: Intrínsecamente ligado a la tarifa de gravamen nos encontramos con la aplicación del coeficiente multiplicador del patrimonio preexistente del adquirente que fluctúa en función del parentesco y que si bien supone una mayor personalización del impuesto, también acarrea, para los grados más lejanos de parentesco, una fiscalidad más gravosa en función del *quantum* del caudal hereditario, que puede llegar a alcanzar una cuota de más del 80%. De nuevo, aparece el parentesco del adquirente como elemento definitorio, ya que tanto el Estado como las CC.AA. hacen depender su aplicación de esta circunstancia otorgando un coeficiente mayor o menor en función de su mayor o menor proximidad parental, hasta tal punto que en determinadas CC.AA. como Asturias o Galicia para los parientes del grupo I, este coeficiente es inferior a 1, incluso para aquellos casos en que el patrimonio del adquirente es incluso superior a más de cuatro millones de euros, lo que atenta nuevamente contra el principio de capacidad económica. Caso singular y

estrabótico, es el de Cataluña, donde se ha suprimido referencia alguna a la cuantía del patrimonio preexistente, convirtiendo éste en un mero coeficiente parental desnaturalizando así su propio fundamento. A mi juicio, si bien se debe considerar la capacidad económica del adquirente como relevante desde la óptica fiscal, dada su concepción como impuesto personal, su consideración debiera ser para bonificarlo, en la medida en la que definido un patrimonio mínimo o vital del contribuyente, hasta alcanzar el mismo y teniendo en cuenta el patrimonio preexistente, la adquisición gratuita debiera reducirse coadyuvando de esta forma a su consecución y una vez alcanzada, se aplicaría íntegramente la tarifa progresiva del impuesto, lo que conllevaría despojar al mismo de los calificativos de confiscatoriedad, discriminación y doble imposición que emplean sus detractores y obviamente desligando el mismo de la condición parental de su adquirente.

VIGESIMOPRIMERA: Por las razones anteriormente expuestas, nos hallamos en definitiva ante un impuesto profundamente desvertebrado y desproporcionado que necesita una intensa reforma que supondría, preservando la autonomía político-legislativa de las CC.AA., que el Estado asumiera de manera decidida las riendas del impuesto, estableciendo una tributación común con carácter de mínima en todo el territorio sin excepción alguna y a su vez fijase una tributación con carácter de máxima, al objeto de que cada CC.AA., en el marco descrito disponga de la misma diseñando su fiscalidad autonómica en un marco armónico, ordenado y proporcional, sin lugar a la desmesura y en consecuencia a la deslocalización territorial impositiva.

VIGESIMOSEGUNDA: En ese nuevo marco legislativo a diseñar por el Estado, las CC.AA. dispondrían de la facultad de regular las distintas reducciones, bonificaciones tarifas y coeficientes de acuerdo con sus necesidades y atendiendo a sus singularidades socioeconómicas y territoriales pero en un marco basado en los principios de capacidad económica, de progresividad tributaria y de proporcionalidad, conjugados con la seguridad jurídica que proporciona la norma marco estatal y ello pasaría a su vez por su simplificación y por desalojar al parentesco del núcleo vertebrador del impuesto.

VIGESIMOTERCERA: Para ello, el impuesto precisa una reforma que simplifique su estructura de tal forma que una vez inventariados y valorados los bienes y derechos que componen el caudal, es decir delimitada la base imponible del impuesto, se someta a su fase

de personalización del mismo, atendiendo al parentesco de forma razonada (con una reducción proporcional entre 0 y 300.000 € según el parentesco) a la edad (menores de 25 años y mayores de 75 años) a la dependencia económica con el difunto (100.000€) y a la discapacidad (física, psíquica y con distinción de grados con un tope de 600.000€) para acabar aplicando una tarifa simple de cinco tramos con un tipo marginal máximo del 10%, atemperado su resultado por un coeficiente de patrimonio para aquellos supuestos que entre lo adquirido y lo preexistente no alcance el umbral patrimonial mínimo.

VIGESIMOCUARTA: Por tanto, la simplificación pasa por que la consideración del parentesco del causahabiente tenga lugar en una única ocasión, es decir en la aplicación de la reducción por parentesco, fuera de cuyo ámbito el parentesco carecería de relevancia fiscal alguna, so pena, en caso contrario, de vulnerar la razón de proporcionalidad, que es justo lo que acontece en la normativa actual, la cual, tomando como base o fundamento el parentesco, ha exonerado prácticamente de gravamen su vivienda habitual, su empresa o participaciones y sus activos financieros con reducciones e ingentes bonificaciones de todo tipo para los parientes de los grupos I y II despreciando en general el *quantum* del caudal y en la generalidad de los casos la capacidad económica del adquirente y por el contrario sometiendo al pariente no tan lejano (hermano y sobrino) y al extraño a una sobretributación claramente desproporcionada, vulnerando de esta forma la equidad tributaria, la existencia de un “sistema tributario justo” (art. 31 CE), reconociéndose a unos beneficios excesivos e imponiéndose a otros –con una carencia flagrante de razón de proporcionalidad- unas cargas tributarias elevadas.

VIGESIMOQUINTA: El parentesco impregna toda la estructura del impuesto, de tal forma que personas con igual capacidad económica que debieran contribuir igual, no lo hacen en razón al parentesco y si bien es legítimo y constitucional su fundamento, si su cuantía es desproporcionada atenta al principio de progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria por lo que no se acomoda a que la aplicación del sistema tributario debe asentarse en el principio de proporcionalidad, consagrado en el art. 31 CE y en el art. 3 de nuestra LGT. El principio de contribución a los gastos públicos conforme a la capacidad económica, por todos como principio de generalidad o universalidad, se exceptúa con las exenciones, bonificaciones o beneficios tributarios en razón al parentesco, derivado del art. 39 CE que declara que los poderes públicos deben asegurar la protección a la familia y en

este sentido su trato desigual o discriminación positiva tiene acogida en el impuesto mediante la oportuna reducción por parentesco, pero al mismo tiempo, por no tratarse de un derecho absoluto debe ser respetuoso con el resto de principios que informan nuestro sistema tributario.

ANEXO

PROPUESTA DE MODIFICACION DE LA LEY 29/1987 DE 18 DE DICIEMBRE DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

TEXTO ACTUAL

Art. 20. *Base liquidable.*

2. En las adquisiciones *mortis causa*, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

- a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

.../...

TEXTO PROPUESTO

Art. 20. *Base liquidable.*

2. En las adquisiciones *mortis causa*, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, se aplicarán las siguientes reducciones:

- a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: adquisiciones por cónyuges o parejas de hecho no separados, entre 200.000 y 300.000 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes menores de veinticinco años o incapaces, entre 200.000 y 300.000 euros, más entre 3.000 y 6.000 euros por cada año menos de veinticinco que tenga el causahabiente.

Grupo III: adquisiciones por ascendientes de primer grado, segundo grado y ulteriores entre 100.000 euros y 150.000 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de segundo, tercer y cuarto grado entre 50.000 euros y 100.000,00 euros.

.../...

TEXTO ACTUAL

Art. 20. *Base liquidable.*

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

TEXTO PROPUESTO

Art. 20. *Base liquidable.*

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción máxima entre 300.000 y 600.000 euros a las personas que tengan la consideración legal de discapacitados. La reducción máxima será de 300.000,00 euros para las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 50 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción máxima será de 450.000,00 euros y 600.000,00 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior a 50 y 65 por cien, respectivamente.

Las Asambleas legislativas de las CC.AA. deberán de concretar el importe de las anteriores reducciones en el marco de los límites señalados en cifras siempre expresadas en miles de euros.

TEXTO ACTUAL

Art. 21. *Tarifa.*

2 Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la siguientes escala:

	Base liquidable Hasta euros	Cuota Íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
1	0,00		7.993,46	7,65
2	7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
3	15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
4	23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
5	31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
6	39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
7	47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
8	55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
9	63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
10	71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
11	79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
12	119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
13	159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
14	239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
15	398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
16	797.555,08	199.291,40	En adelante	34,00

TEXTO PROPUESTO

Art. 21. *Tarifa.*

2 Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

	Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
1	0	0	50.000	1
2	50.000	500	150.000	3
3	150.000	4.500	400.000	5
4	400.000	20.000	1.000.000	8
5	1.000.000	80.000	En adelante	10

3. Las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas podrán reducir hasta la mitad o elevarlos hasta doblarlos las alícuotas, sin alterar la estructura y tramos de la tarifa.

TEXTO ACTUAL

Art. 22. *Cuota Tributaria*

2. Si la Comunidad autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicará el que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20:

Patrimonio preexistente Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11.....	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43.....	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 4.020.770,98.....	1,2000	1,9059	2,4000

Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente teniendo en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso.

En los casos de seguros sobre la vida se aplicará el coeficiente que corresponde al patrimonio preexistente del beneficiario y al grupo en que por su parentesco con el contratante estuviese encuadrado. En los seguros colectivos o contractados por las empresas en favor de sus empleados se estará al coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grado de parentesco entre éste y el asegurado.

Si no fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión, se aplicará el coeficiente establecido para los colaterales de cuarto grado y extraños cuando el patrimonio preexistente exceda de 4.020.770,98 euros, sin perjuicio de la devolución que proceda una vez que aquéllos fuesen conocidos.

TEXTO PROPUESTO

Art. 22. *Cuota Tributaria*

2. Si la Comunidad autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicará el menor de los de los que se indican a continuación, establecidos en función de la suma del patrimonio preexistente del contribuyente y del heredado o percibido por razón del contrato de seguro:

a)

VALOR PATRIMONIO (Preexistente + heredado)	Coeficiente
Hasta 300.000.....	0,25
De 300.001 a 500.000.....	0,50
De 500.001,00 a 700.000,00	0,75
Más de 700.000,00.....	1,00

b) Por cada fracción de 1000 € de patrimonio preexistente hasta 700.000 €, se aplicaría un coeficiente de 0,14285%.

TEXTO ACTUAL

Art. 24. *Devengo.*

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil.

No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

TEXTO PROPUESTO

Art. 24. *Devengo.*

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día de la aceptación de la herencia o del seguro de vida.

No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV.; *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*, Jhon F. Due, Ann F. Friedlander, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 1990.

AA.VV.; *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Luis M^a Cazorla Prieto y Salvador Montejo Velilla, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1991.

AA.VV.; *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 1^a Edición*, Cazorla Prieto, Luis María y Montejo Velilla, Salvador, Civitas, Madrid, 1991.

AA.VV.; *La fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones 2^a edición*, Calvo Ortega, R, Checa González, C, Mateo Rodríguez, L, Muñoz del Castillo, J.L., Simón Acosta, E y Tejerizo López, J.M., Editorial Lex Nova, Valladolid, 1991.

AA.VV.; *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones patrimoniales y Actos jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales.1977.Volumen I. Impuesto Sucesiones:

- *“Legislación fiscal e Impuesto de sucesiones en el Ordenamiento Jurídico español.”* Francisco Ruiz Risueño, pág 971 a 1045.

-*“Elementos personales del Impuesto sobre Sucesiones”*, Jesús Solchaga Loitegui. pág 1151 a 1219.

-*“El parentesco en los impuestos de sucesiones y de Transmisiones Patrimoniales”*, Carlos Martínez González ,pág. 538 a 631.

-*“La adopción y el impuesto de Sucesiones “*, Fernando Raya Medina, pág. 865 a 919.

AA.VV.; *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Bermúdez Odriozola, Luis, Pérez de Ayala Becerril, Luís y Pérez de Ayala Becerril, Miguel, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2001.

AA.VV.; *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Caamaño Anido, Miguel y Peña Alonso, José Luis, Edersa, Madrid, 2002

AA.VV.; *La familia ante el Derecho Tributario*. Coordinador Javier Lasarte Gonzalez, Comares, Granada, 2005.

AA.VV.; *Informe fiscal. Impuestos y Discapacidad*, López Martínez, Juan y Pérez Lara, José Manuel, Aranzadi, Pamplona, 2005.

AA.VV.; *Análisis comparativo de los impuestos directos en la U.E. y EE.UU*, Quintana Navío, Javier, y Sanfrutos Gambín, Eduardo (Directores), Instituto de Empresa Familiar, Barcelona, 2005.

AA.VV.; *La protección de las personas dependientes (Comentarios a la Ley 39/2006, de Promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia*, Director Alfredo Montoya Melgar, Editorial Aranzadi S.A, Barcelona, 2007.

AA.VV.; *Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Fernández-Picazo Callejo, José Luis, García Carretero, Belén y Martín Fernández, Javier, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

AA.VV.; *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, Alonso-Olea García, Belén, Lucas Durán Manuel, Martín Dégano, Isidoro, Editorial Aranzadi S.A, Cizur Menor, 2009.

AA.VV.; *Vejez, Discapacidad y Dependencia: Aspectos fiscales y de Protección Social*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010.

AA.VV.; *Todo Sucesiones 2010*, Galiano Esteban, Juan y Juárez González, Javier Máximo, Ciss, Madrid, 2010.

AA.VV.; *Tratado de Legítimas*, Torres García F. Teodora (coordinadora) Atelier, Barcelona, 2012.

AA.VV.; *Memento Civil de Cataluña*, Director Puig i Ferriol, Lluís, Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2012.

AA.VV.; *Estudios sobre Derecho Procesal*, Volumen IV Directores Ignacio Diez-Picazo Giménez y Julián Martínez-Simancas y Sánchez. Mc Graw Hill, 2012 .:

- *La actio interrogatio in iure (acción de interrogación en Derecho) como medio para dar fin a la vacancia hereditaria y conseguir que el delado acepte o repudie la herencia tanto en el derecho civil como en el de Cataluña*, por García Cazorla, Juan Antonio.

AA.VV.; *Comentarios al Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones*. Tratado de la Imposición Directa. (1ª Parte. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Director y Coordinador Eduardo Berche Moreno, Editorial Bosch, 2012.

AA.VV.; *Sucesiones y Transmisiones. Memento Práctico Francis Lefebvre*, Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2012.

AA.VV.; *Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española*. Ahumada Ruiz, Mª Ángeles, Roca Trías, Encarnación. Inédito, Roma, 2013.

AA.VV.; *Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social*, Delgado García, Ana María, Oliver Cuello, Rafael (Coordinadores), Bosch Editor, Barcelona, 2014.

AA.VV.; *Discapacidad y Hacienda Pública*, Coordinadoras María José Portillo Navarro y Ana Millán Jiménez, Aranzadi, Pamplona, 2014.

AA.VV.; *Memento Fiscal 2015. Memento Práctico Francis Lefebvre*, Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2015.

AA.VV.; *Todo Sucesiones 2015*, Juárez González, Javier y Galiano Estevan, Juan, Editorial CISS, Valencia, 2015.

AA.VV.; *Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015.

AA.VV.; *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Berdud Seoane, Juan Manuel, García Carretero, Belén, Martín Fernández, Javier y Moyano de la Torre, Olga, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

AA.VV.; *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Coordinador: Carmona Fernández, Néstor, Calderón Carrero, José Manuel, Martín Jiménez, Adolfo J, y Trapé Viladomat, Montserrat, Editorial Wolters Kluwer, Madrid, 2015.

AA.VV.; *Fiscalidad práctica 2016: IRPF, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones*, Areses Troncoso, M Cecilia; Gorosabel Rebolleda, José M^a; Pérez Huete, Joaquín; Lex Nova, Valladolid, 2016.

AA.VV.; *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*, González Cuellar Serrano, María Luisa, Marín-Barnuevo Fabo, Zornoza Pérez, Juan. Informe elaborado en el ámbito del protocolo de colaboración entre la Universidad Carlos III Madrid y el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales en materia de protección internacional de personas y grupos vulnerables, Julio 2002.

ADAME MARTINEZ, FRANCISCO DAVID.;

-*Fiscalidad de la transmisión de empresas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Editorial Comares, Granada, 2008.

- *Beneficios fiscales para la empresa familiar en los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2014.

- “*La compatibilidad de diversas medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas con el Derecho Europeo* “en *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente*, Editorial CEF, Madrid, 2015, p. 83 a 108.

ALAN A. TAIT.;

-*A comment on rates of taxation varied according to consanguinity*, Revista Finanzarchiv, Neue Folge, Tomo 25, p. 263 a 267.

- *Impôts sur la fortune y inclus droits de sucession*, Institut International de Finances Publiques, Congrès de Zurich, XVI sesión, Septiembre 1960, p 161-162.

ALBERDI ALONSO, ELENA y IRIGOYEN BARJA, PEDRO.; *Fiscalidad de las Parejas. Memento Experto*, Ediciones Francis y Taylor S.A., Madrid, 2012.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, CESAR.;

- *Sistema tributario español y comparado*, Editorial Tecnos, Madrid, 1986.

- *El Impuesto sobre las Herencias ¿en transición?* en *Homenaje a Lucas Beltran*, Editorial Moneda y Crédito, Madrid, 1982.

ALONSO GONZÁLEZ.LUIS MANUEL.;

- *Devengo del Tributo y periodo impositivo*. Marcial Pons, Madrid, 1997.

-*La inconstitucionalidad del ISD*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001.

ALVAREZ DE CIENFUEGOS, NOSE.;

Hacienda pública, 4ª Edición, Editorial Prieto, Granada, 1958.

APARICIO PÉREZ, ANTONIO.; *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Editorial Dykinson S.L., Madrid, 2014.

ARRANZ DE ANDRES, CONSUELO.; *Las garantías reales del crédito tributario, aspectos sustantivos y procedimentales*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

BAIGORRI HERMOSO, JESÚS MARIA.; *El régimen tributario de la herencia yacente*, Inédito, Barcelona, 2009.

BALLESTER GINER, ELADIO.; *Derecho de Sucesiones, aspecto civil y fiscal*, Edersa, Madrid, 1989.

BARBERAN LAHUERTA, MIGUEL ANGEL.;

- *La imposición sobre las herencias: Situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Editorial Comares, Granada, 2005.

- *El comportamiento del impuesto sobre sucesiones y donaciones ante los principios básicos de la imposición*, en Revista Asturiana de Economía nº 32, Asturias, 2005.

BARRIO GALLARDO, AURELIO.; *La aceptación hereditaria derivada de actos dispositivos concluyentes sobre el caudal*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2007.

BAS Y RIVAS, FEDERICO.; *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, Comentarios, Volumen I y II*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1960.

BAYOD LOPEZ, M^a del CARMEN.; *La llamada aceptación de la herencia por los acreedores, Art. 1001 del Código Civil*, Editorial Tecnos. S.A., Madrid, 1998.

BELTRANE, PIERRE.; *Introducción a la Fiscalidad en Francia*, Editorial Atelier, Barcelona, 2004.

BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, FELIX.; *El impuesto sobre la Sucesiones y sobre las Donaciones*, Comares, Granada, 1992.

BÜCHNER RICHARD, “Impuestos a la Transmisión gratuita de bienes” en GEORLOFF WILHELM y NEUMARK FRITZ.; *Tratado de finanzas*, Editorial el Ateneo, Buenos Aires, 1961.

CAAMAÑO ANIDO, M.A.; *Régimen Fiscal en las Donaciones*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.

CARBAJO VASCO, DOMINGO.; *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: Razón, presente y futuro*, en *Revista de derecho financiero y hacienda pública*, tomo II, Editorial Edersa, Madrid, 1992.

CARRERAS MANERO, OLGA.; *La sucesión en el Derecho Tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011.

CASTAN TOBEÑAS, J.; *Derecho Civil Español, Común y Foral. Tomo VI Derecho de Sucesiones. Volumen I .La Sucesión en General*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1969.

CRESPO GARRIDO, MARIA.; *Protección fiscal de la familia en una sociedad envejecida*, Thomson Reuters Lex Nova, Valladolid, 2014.

COLOMER FERRANDIZ, C.; *Jurisprudencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Colegio de Registradores y Mercantiles de España, Madrid, 2008.

CHECA GONZALEZ, CLEMENTE.; *La Supresión del ISD, materiales para la reflexión*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

DAMAS SERRANO, A.; “*La discapacidad y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*” en LOPEZ MARTINEZ, J. y PEREZ LARA, J.M., *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

DE ALBERT, MERCEDES.; *Estado de la situación del ISD*, Informe nº8 del Foment del Treball Nacional, Barcelona, 2014.

DE LA IGLESIA PRADOS, EDUARDO.; *Análisis de la sucesión intestada*, Editorial Tirant lo Banch, Valencia, 2012.

DE PABLOS ESCOBAR, LAURA.; *El impuesto sobre sucesiones y donaciones en España y en la CEE*, Revista Hacienda Pública Española N 96, 1985.

DE VITI DE MARCO, A.; *Principios Fundamentales de Economía Financiera*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1934.

DIAZ MARTINEZ, ANA.; “Saber que se es heredero y obligación de pago del impuesto de sucesiones, especial referencia a la protocolización de testamento ológrafo” en *Revista Aranzadi civil-mercantil n°11*, Editorial Aranzadi, Pamplona, Marzo 2015, pp. 105-118.

DOUVIER JEAN PIERRE., *Mónaco Dossiers Internationaux*, Francis Lefebvre, Levallois (France), 1998.

EUROPEAN UNION.;”*Bein Young in Europe, today*”, Eurostat statistical books.2015.

FERNANDEZ AMOR J.A.; “Contratos de seguro de dependencia y sistemas de previsión de personas con discapacidad “en *Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social*, Bosch, Barcelona, 2014.

FERNANDEZ-CAINZOS, JUAN. J.; *El grado de parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones: Un criterio discriminatorio*, Revista Hacienda Pública Española N 48, 1977.

FERRAZ LEMOS TAVARES, DIOGO; *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos*, inédita tesis doctoral, Barcelona, 2015.

FORNIELES GIL ANGEL.; *El principio de proporcionalidad en Los principios europeos del Derecho Tributario*, Di Pietro, Adriano y Tassani Thomas (directores), Editorial Atelier,Barcelona,2015.

FUENTES QUINTANA, Enrique; *Opciones fiscales de los años ochenta*, Revista Papeles de Economía Española N° 27,1986, p 245 y ss.

FLORA, FEDERICO.; *Manual de Ciencia de la Hacienda*, Librería Victoriano Suarez, Madrid, 1918.

GALVÁN GALLEGOS, A.; “*La adquisición de la herencia; Perspectiva civil y fiscal*”, en *Actualidad Civil*, n. 16, pp. 577 a 594.

GARCÍA DE PABLOS, J.F.;

- *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas Constitucionales y Comunitarios*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2012.

- *La normativa autonómica sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* en *Carta Tributaria* nº 10, Wolters Kluwer, Madrid, enero 2016.

GARCIA SARABIA, FRANCISCO DE ASIS.; “Una mirada al futuro de la fiscalidad de los sujetos pasivos discapacitados, en situación de dependencia o con gran incapacidad permanente absoluta o con gran invalidez” en *Discapacidad y Hacienda pública*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.

GETE-ALONSO CALERA, MARIA DEL CARMEN.; *La sucesión intestada incorporada al código civil de Catalunya, (Materiales de las quinceavas jornadas del Derecho catalán en Tossa)*, Área de Derecho civil de la Universidad de Girona, Documenta Universitaria, Girona, 2009.

GONZÁLEZ BEILFUSS, MARKUS.; *El principio de proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015.

GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO.; *La Familia ante el Fisco*, Ediciones Rialp, Madrid, 1993.

GONZÁLEZ PORRAS, JOSE MANUEL.; *Manual de Sucesión Intestada*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, JUAN MANUEL (Coordinador), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 3ª Edición, Volumen I, Aranzadi, Madrid, 2013.

INFORME CARTER, IEF Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975.

INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. Lagares Calvo, Manuel (Director), Álvarez Melcon, Sixto, Carpio García, Maximino, Castellano Real, Francisco, Corona Ramón, Juan Francisco, Herrera Molina, Pedro Manuel, Hernández de Cos, Pablo, Méndez de Andés Fernández, Fernando y Ortiz Calzadilla, Rafael. Inédito, Madrid, 2014.

INFORME MIRRLEES, Diseño de un sistema tributario óptimo, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2001.

INFORME MEADE, Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, Madrid, 1980.

INFORME DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, CRITERIOS PARA SU REFORMA 2ª EDICION – 2002, Ministerio de Hacienda, IEF, Madrid, 2002.

INFORME SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1982.

LACRUZ BERDEJO, J.L.; *Elementos del Derecho civil II, Derecho de Sucesiones*, Editorial Bosch, Barcelona, 1993.

LORENZO-REGO, IRENE.; *El concepto de familia en Derecho español: Un estudio interdisciplinar*, Bosch Editor, Barcelona, 2014.

MAÑAS LOPEZ, FRANCISCO JOSE.; *La imposición de las ganancias del capital ante el impuesto español de Sucesiones*, en *Hacienda Pública Española* nº 13, IEF, Madrid, 1997.

MARTIN MORENO, JOSE LUIS.; *Comentarios a la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Editorial Comares, Granada, 1988.

MENENDEZ HERNANDEZ, JOSE.; *Comentarios a la ley y al reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Siete grupo editorial, Valencia, 1992.

MUSGRAVE, RICHARD A.; *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, IEF, Madrid, 1981.

NAVARRO EGEA, MERCEDES.; *El Responsable Tributario*, Editorial Iustel Portal Derecho S.A, Madrid 2006. (p. 84-89)

NAVAS NAVARRO, S.; *La Herencia a favor del Estado*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

NAVAU MARTINEZ-VAL, MARIA PILAR.; *El Impuesto de Sucesiones: ¿Un impuesto injusto?, Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*, Editorial Dykinson S.L., Madrid, 2009.

NEUMARK, FRITZ.; *Los Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

NUÑEZ GRAÑON, MERCEDES.; *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, IEF Marcial Pons, Madrid, 1998.

OLAGÚBEL ALVAREZ-VALDÉS, JOAQUÍN.; *El Parentesco por Afinidad*, Noticias Jurídicas, Editorial Bosch, S.A., Barcelona, Octubre 2012.

ORRIOLS GARCIA, SANTIAGO; *El judici de petició de lilegitima, aspectes sustantius i processals* Editorial Atelier, Barcelona, 2016.

PEÑA AMOROS, M^a DEL MAR.; *Los límites generales al ejercicio de competencias normativas de las CC.AA. sobre tributos cedidos* en *Crónica Tributaria* nº 139, 2009.

PEREZ LARA, JOSE MANUEL.; *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, normativa estatal y autonómica* 2016, Tirant Tributario, Valencia, 2016.

PEREZ PUERTO, ALFONSO.; *La Aceptación de la herencia y su anclaje en el iter sucesorio: Una aproximación sin pretensiones a través del Código Civil, del Código de Sucesiones Cataluña y del Derecho Romano*, en Noticias Jurídicas, Enero 2006.

PONS ALBENTOSA, L., ALAMINOS CHICA, A. y ROZAS VALDÉS, J.A.; *Familias Políticas y reforma tributaria: La Tramitación Parlamentaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.

PUVIANI AMILCARE.; *Teoría de la ilusión financiera*, IEF, Madrid, 1972.

RAMALLO MASSANET, JUAN, “Elementos innovadores y cuantificación” en AGULLO AGÜERO, A, BORRAS RODRIGUEZ,A, FERRERIRO LAPATZA,J.J, PEREZ ROYO,F. y RAMALLO MASSANET, J, *Comentarios a la nueva Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley,Madrid,1988.

RANCAÑO MARTIN, MARIA ASUNCION.; *La tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

RECUERO ASTRAY, JOSE RAMON.; *El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1987.

ROGEL VIDE, CARLOS.; *Renuncia y Repudiación de la herencia en el Código Civil*, Editorial Reus, Madrid, 2011.

ROZAS VALDÉS, J.A.:

- *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Marcial Pons, Madrid, 1993.

- *La vivienda en el Impuesto sobre Sucesiones en La Fiscalidad de la vivienda en España*, Varona Alabern, J.E. (dir.), Civitas, Cizur Menor, 2011.

- *La Imposición de los incrementos patrimoniales lucrativos en rentas personales*, Revista CISS Comunicación nº 77, Editorial CISS, Valencia, Febrero 1990

RUBIO GIMENO, GEMMA.; *La Venta de Herencia*, Marcial Pons, Madrid, 2003.

RUIZ GARIJO, MERCEDES.; “Fiscalidad y Dependencia: Análisis desde una Perspectiva de Género” en Merino Jara, Isaac y Manzano Silva, Elena (Directores), *Fiscalidad e Igualdad de Género*, Dykinson S.L., Madrid, 2012.

SANZ GOMEZ, J, ; *Análisis técnico del ISD. La necesidad de reformarlo para preservarlo* en CUBERO TRUYO, ANTONIO (Director) *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos.*, Aranzadi, Navarra, 2013.

SAINZ DE BUJANDA FDO.; *Lecciones de Derecho Financiero* , 10ª edición, Universidad Complutense Facultad de Derecho, Madrid, 1993.

SALIN, PASCAL.; *La Arbitrariedad Fiscal*, EIUNSA S.A., Barcelona, 1992.

SANCHEZ LOPEZ, MARIA ESTHER; *Una posible reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones a la luz de los principios constitucionales* en Quincena Fiscal Nª 18, Aranzadi, Pamplona, Octubre 2015.

SHOUP CARL S.; *Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

SIMON ACOSTA, EUGENIO, “Base liquidable, Tipos de gravamen y Deudas tributarias” en Calvo Ortega, Rafael (Director).; *La Fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones*, Editorial Lex Nova S.A, Valladolid, 1991.

TRAPERO BARREALES, MARIA A, *Matrimonios ilegales y Derecho Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

URIARTE Y ZULUETA, MANUEL Mª.; *Los impuestos sobre las Sucesiones en España y en la Comunidad Económica Europea*, Hacienda pública Española nº 6-7, Madrid, 1970.

VALLET DE GOYTISOLO, J.;

- *Panorama del Derecho de Sucesiones*, Volumen I Fundamentos, Editorial Civitas, Madrid, 1982.

- *Estudios de derecho sucesorio*, Volumen IV, Editorial Montecorvo, Madrid, 1982.

VALLS LLORET, JOSE DOMINGO.;

- *La Sucesión intestada en favor del Estado*, Inédita, Tesis Doctoral de 10/09/1996, Universidad de Barcelona.

- *Llamamiento Sucesorio hereditario al Estado: Un estudio de derecho comparado*, Revista Jurídica del Notariado Nº 37, 2001, p. 251 a 288.

VAQUER ALOY, ANTONI.; *Reflexiones sobre una eventual reforma de la legítima*, Revista Indret Nº 3, Barcelona, 2007.

VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE; *Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones*, Revista Quinzena fiscal Aranzadi 15-16, Septiembre 2014, p. 45 a 87.