

PASADO, PRESENTE Y FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

José Luis Martín Moreno

Letrado Mayor del Consejo Consultivo de Andalucía

Sumario: 1. Introducción. 2. Pasado del ISD. A) Antecedentes remotos. B) Antecedentes más significativos en España. C) Síntesis. 3. Presente del ISD. A) Principales rasgos de la Ley 29/1987. a) Breve referencia a las reducciones por parentesco, edad y discapacidad. b) Fragmentación de la normativa del ISD: aparición del “localismo jurídico” en la tributación de las transmisiones lucrativas. 4. Futuro del ISD. A) La necesidad de entender el ISD a la luz de la disciplina constitucional de la propiedad y de la herencia y bajo el prisma de otras instituciones civiles. B) ¿Es el ISD algo más que un impuesto? C) Breve nota de Derecho comparado. D) Reforma, sí; supresión, no. E) Líneas de una futura reforma. a) Reducciones por parentesco y convivencia. b) Reducciones por transmisión de empresa o negocios. c) Otros aspectos sustantivos y formales merecedores de reforma. Nota bibliográfica.

La sucesión en los bienes vinculados y las herencias de los libres por testamento o abintestato entre ascendientes ó descendientes por línea recta queda enteramente libre de toda contribución, aun cuando se haya dispuesto por testamento del respectivo tercio y quinto conforme á la ley.

Si la muger sucediese ó heredase al marido, ó este a la muger, o fuesen legitimarios entre sí, solo pagarán una quarta parte de la renta líquida de un año en las vinculaciones, y el uno por ciento en las herencias y legados de bienes libres.

(Reglamento para la cobranza en los dominios de las Indias de la contribución temporal que ha exigirse sobre los legados y herencias en las sucesiones transversales)

1. INTRODUCCIÓN

Dentro de unos meses se cumplen veinte años desde que fue promulgada en nuestro país la vigente Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los fructíferos estudios doctrinales que se

comenzaron a publicar sobre esta figura tributaria desde principios de 1988 han sido sustituidos en los últimos años por un debate sobre su subsistencia o desaparición. En contra de lo que pudiera parecer, hay que advertir que con ello se resucita una polémica antigua, que a estas alturas parecía definitivamente superada. Un debate similar se ha planteado en el resto de Europa y en América, pero los argumentos no dejan de sorprender, sobre todo cuando nos encontramos ante una figura tributaria de honda raigambre, cuyos antecedentes, en la tradición jurídica occidental, se remontan al año 6 de nuestra Era.

El *quid* de la cuestión está en averiguar si la transformación producida en nuestra sociedad en las dos últimas décadas demanda la supresión de esta figura tributaria o, por el contrario, siguen manteniendo vigencia los principios que llevaron a configurar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante

ISD) como pieza de cierre de la reforma fiscal iniciada en 1977.

Adelanto ya que, en mi opinión, siguen intactos los postulados que entonces condujeron a la aprobación de la Ley del ISD como un impuesto específico sobre los incrementos de patrimonio a título lucrativo, si bien es cierto que su reforma es hoy inevitable por diversas circunstancias que se concretan en las páginas siguientes.

Varios aspectos frecuentemente descuidados han de introducirse en este análisis. Me refiero a la disciplina constitucional de la propiedad privada y de la herencia, y a la fundamentación y cometido del ISD en el Estado social, que traspasa sin duda la función estrictamente recaudatoria inherente a todos los tributos y a menudo no puede entenderse bajo el exclusivo prisma de los principios tributarios.

2. PASADO DEL ISD

Renuncio en este apartado a realizar una exposición exhaustiva de los antecedentes históricos del ISD, remitiendo al lector a la provechosa lectura de los trabajos que se citan, los cuales proporcionan un conocimiento extenso sobre la deriva histórica de este tributo. En este trabajo, el estudio y visión sistemática de los antecedentes del ISD tiene una marcada orientación: se trata de identificar los rasgos más relevantes que han ido conformando el rostro histórico de este tributo, sus notas caracterizadoras u opciones legislativas típicas que, por su calado y estabilidad, permiten apreciar la existencia de un sustrato histórico, la presencia de una filosofía común que impregna los diferentes diseños de esta figura tributaria.

A) ANTECEDENTES REMOTOS

La práctica generalidad de la doctrina identifica el primer antecedente del ISD en la *vicesima hereditatum*, creada en tiempo del Emperador Augusto mediante la Ley Julia vicesimaria (año 6 de nuestra Era); un tributo

que recae sobre las herencias y legados. Antes aún se han documentado antecedentes de la tributación sobre las sucesiones en el antiguo Egipto (S. VII antes de Cristo).

Para un análisis más detenido sobre las referencias históricas del ISD remitimos al lector a los trabajos de BENÍTEZ DE LUGO, RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, PEÑA ALONSO, PESET, CAMY SÁNCHEZ-CAÑETE, BARBERÁN LAHUERTA y MALO GUILÉN, que se citan en las notas finales¹. En el relato de los antecedentes históricos, el primero de los citados destaca que también fueron conocidos en Roma el impuesto sobre los legados entre esposos (*Décima hereditatum*) y la *Insinuation* o inserción en un Registro especial ante el Magistrado, para las donaciones «*inter vivos*» y «*mortis causa*» que excediesen de una determinada cuantía.

Siguiendo la exposición de BENÍTEZ DE LUGO, cabe señalar que durante la Edad Media no existe como tal una figura parangonable al ISD, dada la especial situación originada con el feudalismo; sólo las «imposiciones» sobre las «luctuosas», «nuncios», «mortuarium», etc., guardan alguna relación con la figura tributaria que examinamos, al atribuirse el señor la facultad de tomar cabezas de ganado, alhajas u otros objetos de la herencia del vasallo. Refiriéndose al fenómeno de la fiscalidad eclesiástica y de los señores feudales, que compartían el poder tributario con el monarca, subraya el hecho de que los fueros medievales regularan la cuota a favor del alma, cuando el causante moría sin descendientes o sin parientes y sin testamento, si bien la Iglesia y los señores feudales cedían en ocasiones al rey una parte, contribuyendo a necesidades urgentes de la corona. El monarca sólo se beneficiaba de esta exacción en sus propios dominios.

B) ANTECEDENTES MÁS SIGNIFICATIVOS EN NUESTRO PAÍS

Entre los antecedentes más significativos en nuestro país, el primero viene dado, en época de Carlos IV, por la *Real Cédula de 19 de*

septiembre de 1798, que somete a tributación los legados y herencias recibidos por las «ramas colaterales». Con la guía que proporcionan los autores antes citados, he tratado de bucear en las normas legales y reglamentarias referidas a la fiscalidad de las sucesiones, pero lo he hecho, como advertí, con una orientación muy concreta y por ello sólo me referiré a los más importantes hitos que siguen a dicha Real Cédula en el decurso histórico de este tributo.

Tras diversas manifestaciones de la fiscalidad sobre el fenómeno sucesorio, el impuesto es abolido por las Cortes en 1822, lo que se justifica según la doctrina citada por la resistencia del pueblo a su aceptación. Antecedente importe es el constituido por la regulación del «Derecho de Hipotecas», establecido por *Real Decreto de 31 de diciembre de 1829*, que incluye a las transmisiones hereditarias junto con otras onerosas como las ventas o permutas de inmuebles. En lo que concierne a las sucesiones, se fijan tipos de gravamen que oscilan entre el 2% (herencias entre cónyuges) y el 12% por 100 (herederos abintestato de cuarto grado).

Tras la supresión del Impuesto sobre las Herencias por la Ley de Presupuestos de 26 de mayo de 1835, la reforma tributaria de ALEJANDRO MON viene a reafirmar diez años después la presencia del gravamen sucesorio en la regulación del «Derecho de Hipotecas», que se reorganiza, acentuándose el carácter fiscal del Registro de Hipotecas. En efecto, de conformidad con lo previsto en los artículos 10 y 11 de la *Ley de Presupuestos de 23 de mayo 1845*, se promulgó el *Real Decreto de 26 de junio del mismo año*, que, con determinadas excepciones, sujeta a tributación toda traslación de inmuebles, cualquiera que sea el título con el que se verifique, así como la imposición y redención de censos y gravámenes, la creación o extinción de derechos reales sobre aquéllos, y los arriendos y subarriendos (art. 1.º). Según dicha disposición quedan exentas las transmisiones hereditarias en línea recta de descendientes o ascendientes y las adquisiciones que se hiciesen a nombre y en interés general del Estado, si bien unas y otras se sujetan al regis-

tro que ha de llevarse a cabo para las traslaciones de propiedad y usufructo (art. 1.º, apdo. 3). Mientras que en las ventas y permutas de bienes inmuebles opera un gravamen del 3% del valor de la propiedad adquirida (arts. 4.º y 5.º, respectivamente), en las herencias se fijan tipos impositivos que varían según el vínculo entre transmitente y adquirente: 1% tratándose de colaterales de segundo grado, hijos naturales y cónyuges; 4% cuando el heredero es colateral de tercer grado o hijo natural no reconocido legalmente; 6% para colaterales de cuarto grado y 8% para grados de parentesco más distantes y para los extraños (art. 6.º). Los legados tributan al 4% o al 8% dependiendo del vínculo existente, cuyo peso es menor que en las herencias (cónyuges y parientes hasta el cuarto grado tributan a un tipo del 4%). Este mismo tratamiento reciben las donaciones (art. 8.º), salvo las de padres a hijos o abuelos a nietos y las donaciones *propter nuptias* que tributan al 0,5%. Por otro lado, cabe destacar que bajo esta normativa se elimina la tributación agravada de las sucesiones abintestato. La gestión y cobro del Impuesto se atribuye a los contadores de hipotecas (arts. 16.º a 18.º), de donde se explica la denominación dicha («Derecho de Hipotecas»), a pesar de la heterogeneidad de las transmisiones gravadas.

En 1846 se declaran exentas las dotes de padres a hijos, por ser consideradas como herencias anticipadas (*R.O. de 17 de mayo*). El 20 de febrero de 1850 se aprueba una circular resolviendo que los legados de ascendientes a favor de descendientes en línea recta quedan exceptuados del pago del impuesto. A este respecto, comenta BENÍTEZ DE LUGO (1992:8) que esta exención, así como la no sujeción de la disolución de la sociedad conyugal, demuestran el criterio firme del Estado absteniéndose de gravar los derechos legitimarios reconocidos en nuestra legislación civil, estimándola como esfera vedada a la imposición tributaria y fundamentada en la protección del patrimonio familiar.

Pero resulta que después se promulgan una serie de disposiciones de distinta orientación. Así, la *Ley de Presupuestos de 25 de junio de*

1864 aumenta los tipos de las herencias y legados y amplía el mal llamado «Derecho de Hipotecas» a las transmisiones hereditarias de los bienes muebles. Se mantiene la tributación más gravosa cuanto más alejado es el vínculo del adquirente con el transmitente. Consciente el legislador de que las dificultades para hacer efectivo el tributo son enormes cuando lo transmitido no son bienes raíces, incentiva la declaración de estas transmisiones reduciendo los tipos de gravamen a la mitad cuando se trata de herencias de semovientes o muebles (art. 8.º, en relación con la base primera de la letra D).

Por su parte, la *Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1867*, cambia la denominación arriba apuntada por la de Impuesto sobre las traslaciones de dominio, exigible a partir del 1 de julio del mismo año también sobre las sucesiones directas, además de las habidas a favor de colaterales y extraños (art. 4.º, en relación con las bases de la letra B). En un primer grupo de tipos impositivos se sitúan las transmisiones entre ascendientes y descendientes, que tributan al 1% sobre valor de los bienes raíces y al 0,5% sobre el valor de los muebles y semovientes. Un segundo grupo se refiere a la sucesión entre cónyuges e hijos naturales legalmente declarados (1,25% y 0,5%, según se trate de una u otra clase de bienes) y así se recorren diferentes parentescos hasta llegar al tipo del 8%, exigible a las adquisiciones por parientes de quinto grado y sucesivos, y finalmente al 10% (herencia entre extraños). Todo ello con tipos dulcificados cuando se trata de muebles o semovientes. Sigue existiendo diferenciación en los tipos aplicables a legados, aunque fijados en atención al parentesco, y la regulación tributaria de las referidas transmisiones lucrativas se ve acompañada en el mismo texto por la de las transmisiones onerosas.

Con la *Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1872*, el Impuesto pasa a denominarse Impuesto sobre Derechos Reales, denominación a la que todavía apelan muchos de nuestros mayores. Se sigue incluyendo bajo un mismo texto la tributación de las transmisiones lucrativas y las onerosas. La fijación de tipos

de gravamen en función de grupos de parentesco permanece, como se puede apreciar en el *Reglamento provisional de 1873*, siendo la tributación más beneficiosa la correspondiente a transmisiones entre ascendientes y descendientes (1%), seguida de la correspondiente a los cónyuges (1,75%) y restantes grupos de parientes ya identificados en los antecedentes anteriores, hasta llegar a los colaterales de cuarto grado (5,50%), grados más distantes (6,75%) y extraños (8%).

Con motivo de la reforma fiscal impulsada por el Ministro FERNÁNDEZ VILLAVEDE, se aprueba la *Ley 2 de abril de 1900*, que reforma el Impuesto de Derechos Reales. La tributación de las herencias se modula como es tradicional en función del vínculo entre causante y heredero. A partir de la tributación más benigna para los ascendientes y descendientes (1,40%), la tarifa va recorriendo diversos grados de parentesco y se afina hasta el punto de precisar tipos de gravamen para los colaterales de sexto grado (11,20%), culminando la norma con un tipo del 12,60% para colaterales de grados más distantes y extraños. En el caso de los cónyuges, se distingue entre la porción o cuota legal usufructuaria (1,40%) y la «porción no legítima» (4,20%). Sólo se declaran exentas las herencias entre ascendientes y descendientes y entre cónyuges (por la cuota legal) cuya porción individual no exceda de 1.000 pesetas.

La *Ley de 31 de diciembre de 1905* vino a modificar los tipos de gravamen, que varían nuevamente en 1910 y en 1920. Concretamente, la *Ley de 29 de diciembre de 1910* introdujo modificaciones de importancia, al suprimir algunas exenciones y elevar los tipos de tributación, estableciendo una tarifa progresiva en función de la cuantía de la adquisición y de los grados de parentesco (se sigue considerando relevante el de colaterales hasta el sexto grado), así como de otras circunstancias como la diferenciación entre la línea recta legítima y legitimada, por un lado, y la línea recta natural y de adopción, por otro. Otro factor que sigue siendo objeto de consideración es el que lleva a distinguir entre porción legítima del cónyuge y

la porción no legítima, pues para la primera se mantiene un tipo invariable del 2%, mientras que para la segunda el tipo impositivo oscila entre el 4% y el 7%, dependiendo del valor de la transmisión. La *Ley de 29 de abril de 1920* consolida la tarifa progresiva, elevando los tipos de tributación y recargando las sucesiones abintestato a partir del tercer grado colateral, a la par que unifica el gravamen sobre la cuota viudal.

El *Real Decreto-Ley de 27 de abril de 1926* crea el Impuesto sobre el Caudal Relicto, destinado a gravar el conjunto indiviso de la herencia antes de su partición y adjudicación a los herederos y, por tanto, compatible con el impuesto exigido por la participación individual de cada causahabiente. Además, estableció un recargo sobre el impuesto relativo a las transmisiones lucrativas entre colaterales a partir del tercer grado y entre extraños.

Tras la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, fue aprobado el *Texto Refundido de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Decreto 1018/1967, de 6 de abril)*. Aunque agrupado en una misma disposición junto a las normas tributarias sobre las transmisiones onerosas, el Impuesto General sobre las Sucesiones se concibe como una figura con autonomía propia e integrante de la imposición directa, sin perjuicio del establecimiento de normas y principios compartidos con el Impuesto General sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exponente éste de la imposición indirecta.

Así, el Libro Primero del citado Texto Refundido regula el Impuesto General sobre las Sucesiones. En el artículo 19 se configura, entre otras, una exención poco significativa desde el punto de vista cuantitativo (cuando la porción hereditaria individual no exceda de 10.000 pesetas) y ceñida a las adquisiciones a favor de ascendientes, descendientes legítimos y cónyuges. El parentesco está presente también en los distintos porcentajes de bonificación previstos para cantidades aseguradas (seguro de vida para caso de fallecimiento) que excedan

de 500.000 pesetas (sobre ésta cantidad opera sin más una exención, independientemente de la existencia de parentesco entre asegurado y beneficiario).

Pero lo que hay que subrayar es, sobre todo, la existencia de diferentes tarifas para las adquisiciones *mortis causa*, en función del grado de parentesco y del importe de la porción hereditaria objeto de tributación: adquisiciones número 1. Sucesión en favor de descendientes legítimos y entre cónyuges, con tipos comprendidos entre el 3% y el 21%; número 2. Sucesión en favor de ascendientes legítimos con tipos entre el 5% y el 26%; número 3. Sucesión entre descendientes y ascendientes por afinidad, con tipos que van desde el 23% hasta el 55%; número 4. Sucesión entre colaterales de segundo grado, con tipos impositivos que oscilan entre el 28% y el 58%; número 5. Sucesión entre colaterales de tercer grado, con tipos comprendidos entre el 40% y el 69%; número 6. Sucesión entre colaterales de cuarto grado, con tipos entre el 42% y el 72%; número 7. Sucesión entre colaterales de grados más distantes y personas que no tengan parentesco con el testador, con tipos entre el 58% y el 84%. A las anteriores se suma una octava tarifa que da cuerpo al gravamen especial sobre las adquisiciones gratuitas superiores a diez millones de pesetas, con subescalas en función de los parentescos antes mentados y del concreto importe en que la porción hereditaria exceda de los diez millones de pesetas. Junto a ello, hay que añadir que bajo esta normativa se aplica un recargo en las sucesiones abintestato adquiridas por parientes colaterales en tercer o cuarto grado del causante; tratamiento conocido en etapas anteriores, como se ha visto.

Hasta la entrada en vigor de la vigente Ley del ISD (Ley 29/1987) permanece en vigor el Texto Refundido de 1967, junto con el Reglamento para el desarrollo de la Ley de los Impuestos sobre Derechos Reales y sobre transmisión de bienes de 21 de enero de 1958, aprobado por el Decreto 176/1959, de 15 de enero. Aun no estando exentos de problemas interpretativos y de soluciones cuestionables desde el punto de vista de las técnicas tributa-

rias y de la justicia material, ambos textos son exponente de un elevado grado de perfección técnica y precisión, así como ejemplo (con sus excepciones) de coordinación entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario.

En 1977, el consenso alcanzado entre el Presidente y miembros del Gobierno con los representantes de los grupos parlamentarios del Congreso se plasma en los denominados Acuerdos de la Moncloa, que tienen una referencia a la figura tributaria examinada en el apartado II (reforma fiscal) del documento aprobado el 27 de octubre de 1977: «*El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se estructurará en un texto más simple y quedará coordinado con el Impuesto sobre el Patrimonio, remitiéndose al texto regulador del mismo en lo referente a las valoraciones.*»

El envío a las Cortes de tres proyectos de ley, relativos a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones, fue concebido por el Gobierno como un intento serio para transformar en profundidad el sistema tributario. En efecto, aprobada que fue la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal como primera ley democrática de las Cortes Constituyentes, meses después se presenta en el Congreso de los Diputados un Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes el 11 de enero de 1978, que finalmente resultó caducado.

El Proyecto fue defendido por el entonces Ministro de Hacienda (señor FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ) en una Comisión de Hacienda recién constituida que se estrena, nada más y nada menos, que con la reforma fiscal. La exposición de motivos del Proyecto de Ley subraya que «*la finalidad del Impuesto es marcadamente social, contribuyendo a la redistribución de la riqueza, al decretarse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público*»². En esta etapa no se defiende en modo alguno la supresión del ISD; hay desacuerdos puntuales de los grupos parlamentarios sobre sus contenidos, pero no se cuestiona la legitimidad de esta figura tributaria y el papel que había de cumplir³.

Finalmente, en 1987, siendo Ministro de Economía y Hacienda el señor SOLCHAGA CATALÁN, se presenta el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y donaciones. Al defender en nombre del Gobierno el texto proyectado, el Ministro señala en el Congreso que representa «un paso importante en la modernización y racionalidad de nuestro sistema tributario, que debe contar con un impuesto específico que grave todas las adquisiciones patrimoniales a título gratuito, que quedan fuera del ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». En este sentido, precisa:

«(...) el impuesto sobre sucesiones y donaciones aparece en todos los sistemas tributarios modernos, no respondiendo ya su mantenimiento a las finalidades a que obedecía su origen a finales del siglo XVIII. Más que proveerse el Estado de mayores medios económicos a través de este impuesto, de lo que se trata es de hacer recaer el gravamen sobre una adquisición sin contraprestación, que revela una capacidad económica evidente cuya imposición fiscal no puede eludirse. También se atribuye a esta imposición un marcado carácter ético al contribuir a evitar un excesivo grado de concentración y acumulación de riqueza.». En todo caso, afirma el Ministro que «se procura evitar también que el impuesto tenga carácter confiscatorio para dejar a salvo el principio de reconocimiento de la propiedad privada y mantener el necesario estímulo al ahorro individual», insistiendo después en que las facultades de tipo recaudatorio del impuesto quedan relegadas a un segundo lugar, sin perjuicio de lo cual se actualizan las tarifas diseñadas en la reforma del 64, al entenderse que no respondían a la situación económico-social de España en ese momento (Diario de Sesiones núm. 42, de 1 de abril de 1987).

Es verdad que con motivo de dicho Proyecto, que dio lugar a la vigente Ley 29/1987, se suscitan duros debates y fuertes críticas, pero no por la existencia misma del ISD, entonces asumida como justificada por los grupos políticos, sino, fundamentalmente, por la introducción del coeficiente multiplicador en función del patrimonio previo del adquirente, la

modulación de las reducciones por razón de la edad, la inseguridad jurídica en el proceso de determinación de la base imponible, supresión del trato favorable de los seguros de vida, falta de atención a la transmisión de la pequeña y mediana empresa, respecto de la que se pedían beneficios fiscales, etc. En efecto, significativa es la posición del CDS, COALICIÓN POPULAR, Agrupación del PDP y Agrupación del Partido Liberal. El primero reconoce «la necesidad incuestionable de un impuesto sobre sucesiones y donaciones a pesar de la escasa importancia recaudatoria que el mismo tiene»⁴. El segundo destaca la importancia del proyecto, añadiendo que, naturalmente, debe contemplarse en el marco del sistema tributario vigente, constituyendo una figura más del mismo con el que lógicamente ha de ser coherente. El tercero comienza mostrando su acuerdo con el señor Ministro respecto de la necesidad de renovar el viejo Impuesto de Sucesiones. Por su parte, la representación de la Agrupación del Partido Liberal muestra su convencimiento de que la reforma fiscal iniciada en 1977 debe culminarse ya, siendo el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, de la que nos ocupamos en el siguiente apartado.

C) SÍNTESIS

Para terminar este apartado, a modo de recapitulación, subrayamos que del análisis con rumbo predeterminado que hemos realizado de los antecedentes históricos del ISD se extraen importantes conocimientos: la cuantía de la transmisión lucrativa, el grado de parentesco entre transmitente y adquirente y, frecuentemente, el origen testado o intestado de la sucesión, la institución a título universal o particular y la naturaleza de los bienes y de-

rechos transmitidos constituyen factores que han estado muy presentes en la conformación de las sucesivas reformas. Tales elementos son constante centro de atención de las disposiciones examinadas, que adquieren distintas configuraciones según la concreta ponderación de estos parámetros, sobre todo en el caso de los dos primeros citados que siempre han sido el eje de la imposición sobre las sucesiones. La diferenciación entre hijos naturales reconocidos y no reconocidos es palpable también en una larguísima etapa histórica. Hay que notar también que, sin perder la sustantividad propia, la tributación de los legados, herencias y donaciones aparece en diversas ocasiones regulada en un texto que también da cabida a gravámenes sobre transmisiones onerosas. Además, normativamente o de facto, por razones prácticas, el gravamen se concentra sobre las transmisiones lucrativas inmobiliarias, concurriendo notables niveles de fraude ante los defectuosos instrumentos de control. En cuanto a los tipos de gravamen, una buena parte del largo período examinado acusa la utilización de tipos proporcionales, hasta su sustitución por tarifas progresivas.

3. PRESENTE DEL ISD

Comenzamos por exponer las principales características que, desde la óptica que aquí importa, presenta la vigente legislación del ISD.

A) PRINCIPALES RASGOS DE LA LEY 29/1987

La entrada en vigor de la vigente Ley del ISD, supuso importantes novedades. Para comenzar, el Impuesto estudiado es configurado como tributo que cierra la imposición directa y concebido con carácter complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y coordinado con el Impuesto sobre el Patrimonio en diferentes extremos. El Impuesto así definido, grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas, tanto *mortis causa*, como

por actos *inter vivos*. Junto a ellas se someten a tributación las adquisiciones realizadas por los beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida. Siendo las personas físicas los únicos sujetos posibles del ISD, las transmisiones gratuitas que se producen a favor de sociedades y demás entidades jurídicas se someten al Impuesto sobre Sociedades.

Dicho esto, hay que hacer notar que con la Ley 29/1987 se afianza la progresividad del tributo, y en este sentido la propia exposición de motivos destaca que la mayor novedad de la LISD viene dada por la tarifa, en la que se recogen avances técnicos para conseguir «la progresividad y una mejor distribución de la carga fiscal, acentuándose de esta forma la función social que persigue este impuesto». La técnica elegida consiste en el establecimiento de una tarifa progresiva en función de la cuantía neta de la adquisición individual; tarifa única con tipos progresivos que opera para todo tipo de adquirentes, sustituyendo a las siete existentes en la legislación anterior (TR de 1967).

La tarifa única se distribuye en distintos escalones por tramos de base, es decir, en función de la cuantía de la base liquidable, con independencia del parentesco o vínculo que pueda existir con el transmitente. Pero no se piense que con ello desaparece una de las constantes históricas del ISD. En absoluto, no es sólo el importe de la adquisición lucrativa el que determina el impuesto debido, sino también, y de manera muy determinante, el parentesco, junto con otras circunstancias como la edad y la eventual discapacidad del adquirente. En efecto, tratándose adquisiciones *mortis causa*, dos son los mecanismos elegidos para modular la deuda tributaria en función del grupo de parientes al que se pertenece: las reducciones de base imponible y los coeficientes multiplicadores de la cuota íntegra.

a) Breve referencia a las reducciones por parentesco, edad y discapacidad

El legislador (art. 20 LISD) ha contemplado reducciones fijas o variables de la base im-

ponible en función de parentesco y la edad, que en la actualidad presentan el siguiente contenido:

- 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. Como puede verse, esta técnica de «mínimos exentos» en forma de reducciones, tiene en cuenta en este grupo parental la menor edad del adquirente para incrementar la reducción, «por entender que la ley debe tener en cuenta las situaciones de mayor desamparo económico» (así se justifica en la exposición de motivos de la Ley 29/1987).

- 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.

Sin menoscabo de la reducción que, en su caso, pueda corresponder por parentesco, se prevé una reducción de 47.858,59 euros para las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%. La reducción se incrementa hasta 150.253,03 euros para aquellas personas que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Sin contar otras especialidades en materia de aplazamientos y fraccionamientos, el parentesco vuelve a jugar con independencia de las reducciones anteriores, como presupuesto para aplicar una reducción del 100%, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, pues se exige que éstos sean cónyuges, ascendientes, descendientes, adoptantes o adoptados con respecto al contratante fallecido.

Además de las anteriores, la normativa estatal contempla una reducción del 95% del valor de la base imponible imputable a la adquisición de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Ese mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, opera en las adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que el causahabiente sea cónyuge, ascendiente o descendiente de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Pero el parentesco no sólo opera en estos beneficios fiscales concebidos a modo de reducciones de base imponible; el legislador ha concebido otra manera de obsequiar lo que aquí y en la práctica totalidad de los países donde existe un tributo similar sobre las sucesiones y donaciones es de esencia al cuantificar la deuda tributaria. El propio legislador confiesa que para acentuar, después, 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 (art. 22 LISD) que son distintos para cada uno de los grupos que establece, aunque sobre ellos influye también el patrimonio preexistente del adquirente. Así, por poner un ejemplo, una transmisión hereditaria a favor de un hermano, aunque éste careciera de patrimonio previo, llevaría a multiplicar la cuota íntegra por un coeficiente de 1,5882. Y si se trata de un extraño el coeficiente multiplicador es 2, aunque el adquirente fuese pobre de solemnidad hasta ese momento. Se «penaliza», pues la ausencia o lejanía de parentescos y se dulcifica la deuda

cuando el parentesco es más próximo (un adquirente de los grupos I y II citados no vería incrementada su cuota íntegra, al ser 1 el coeficiente multiplicador cuando el patrimonio previo se mantiene en un tramo fiscalmente irrelevante). Si el patrimonio preexistente del adquirente es de cierta importancia, el coeficiente se incrementa ligeramente (calificativo que emplea el propio legislador).

b) Fragmentación de la normativa del ISD: aparición del «localismo jurídico» en la tributación de las transmisiones lucrativas

Probablemente ha sido un gran desacuerdo del legislador estatal propiciar la fragmentación de regulación tributaria de las herencias en aspectos sustantivos cruciales para la percepción que los ciudadanos tienen del ISD. Sabido es que el establecimiento de regímenes jurídicos diferenciados es consecuencia del ejercicio de la autonomía y que la igualdad no siempre significa uniformidad, pero lo cierto es que nos encontramos ante un tributo con un alto valor simbólico, que se proyecta sobre una institución sometida a la competencia exclusiva del Estado sobre la legislación civil (art. 149.1.8.^a CE), excepción hecha de las especialidades forales.

Es verdad que no hay verdadera corresponsabilidad fiscal sin un margen de acción en lo normativo, como también es cierto que, en términos generales, el significado del principio de los artículos 2, 31.1, 128, 131.1, 138.2 y 139.2 de la Constitución puede y debe armonizarse con el de la autonomía financiera, permitiéndose *«la coexistencia de una diversidad territorial que admite un importante campo competencial de las Comunidades Autónomas»* (FJ 11 STC 96/2002).

Pero la doctrina anterior no significa que el principio de corresponsabilidad y su perfil normativo tengan que hacerse efectivos sobre todos y cada uno de los tributos cedidos, ni demanda la misma intensidad en cada figura tributaria concernida. Sobre esta premisa, urge reflexionar sobre el papel que corresponde al

Estado, como titular del tributo analizado y responsable último del mantenimiento de unas posiciones de igualdad básicas, necesarias en general para que pueda hablarse de un auténtico sistema tributario (STC 6/1983; 19/1987; 181/1988 y 116/1994). Es por ello que debemos ser críticos con el alcance y las imprecisiones que se evidencian en la regulación de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en el ISD, y mucho más aún con el entendimiento expansivo que se ha hecho tal capacidad, que ha puesto en peligro no ya el aseguramiento de una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (FJ 10 STC 37/1987; STC 150/1990), sino la pervivencia misma de este tributo, al haber propiciado una dinámica similar a que en Australia y Canadá dio lugar a la desaparición del tributo, motivada por la competencia fiscal entre los diversos territorios.

Concretamente, en nuestro país, tras modificarse la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (por medio de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre) para hacer posible la articulación del vigente sistema de financiación régimen común, regulado en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, se faculta a las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) para actuar sobre importantes parámetros del ISD⁵. La modificación de la tarifa del Impuesto, la introducción de mejoras en las reducciones estatales o la configuración de nuevas reducciones de la base imponible, la modificación de los coeficientes multiplicadores para el cálculo de la cuota tributaria y de los tramos de patrimonio preexistente objeto de consideración; la creación de deducciones y bonificaciones de la cuota y la regulación de determinados aspectos relativos a la gestión y liquidación del ISD se pone en manos de las CCAA.

Esta capacidad se plasma en el artículo 40 de la Ley 21/2001, pero también algunos condicionantes que a menudo no han sido respetados; o sencillamente han sido ignorados. Así, se han creado reducciones sin que «*respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma*», como

exige la última norma citada. El concepto de aspectos de gestión y liquidación se ha entendido en un sentido maximalista, penetrando las modificaciones en elementos sustantivos de gran trascendencia. Por otro lado, la introducción de tales modificaciones en las leyes autonómicas de acompañamiento ha producido un resultado de dispersión, que en algún caso se ha tratado de corregir aprobando una Ley autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que no dispensa al operador jurídico de la integración con la Ley estatal del ISD.

Las deficiencias o «insuficiencias» de regulación estatal en la bonificación por transmisión *mortis causa* de empresas o negocios se han tratado de suplir por algunas CCAA de diversos modos: se efectúan precisiones sobre los requisitos necesarios para gozar de ese beneficio fiscal, se amplían los porcentajes de bonificación, se reducen plazos de permanencia de lo adquirido, etc.

El argumento de los agravios comparativos ha ido cobrando fuerza año tras año, y algunas Comunidades Autónomas se ven llevadas por esta corriente y en cierto modo forzadas a reformar, reconociendo que ante esta avalancha de modificaciones les queda poco margen de maniobra⁶. En esa carrera todos actúan mirando de reojo al velocista de la calle de la izquierda y al de la derecha, porque no se quiere llegar el último a la meta. Pero ¿qué meta, cuál es la meta última que tiene hoy la tributación de las transmisiones lucrativas?

Tengo para mí que este desbordamiento normativo, que empieza a adquirir tintes propios del localismo jurídico medieval que aprendimos de la mano de LALINDE ABADÍA, está en el origen o por lo menos ha avivado la polémica sobre la supresión del ISD. Todos en la corriente del río que nos lleva; todos en la carrera emprendida por determinadas CCAA para evitar la «competencia fiscal» de las demás e hipotéticos traslados de sus residentes a Comunidades vecinas en busca de quien ofrezca la mejor tributación.

Como no nos podemos detener en el análisis de cada una de las medidas adoptadas por

las CCAA, bastará con decir que, en comparación con la Ley 29/1987, ya existen notables incrementos de los beneficios fiscales, habiéndose mejorado sensiblemente el tratamiento de las transmisiones hereditarias a favor de hijos o cónyuges, pero con sustanciales diferencias entre unas y otras CCAA.

4. FUTURO DEL ISD

Cualquier posicionamiento sobre el futuro del ISD pasa ineludiblemente por el repaso crítico de las garantías y principios constitucionales relativos a las instituciones involucradas en el fenómeno sucesorio, como también por el análisis de las fundadas argumentaciones que en ocasiones ofrecen los detractores de esta figura tributaria.

A) LA NECESIDAD DE ENTENDER EL ISD A LA LUZ DE LA DISCIPLINA CONSTITUCIONAL DE LA PROPIEDAD Y DE LA HERENCIA Y BAJO EL PRISMA DE OTRAS INSTITUCIONES CIVILES

La tutela constitucional de la propiedad privada y la herencia (art. 33.1 CE) y del matrimonio (art. 32 CE); la protección social de la familia y de los hijos, iguales ante la ley con independencia de su filiación (art. 39 CE); la libertad de empresa (art. 38 CE), el derecho al disfrute de una vivienda digna y adecuada (art. 47 CE), la protección de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, y de los ciudadanos durante la tercera edad (art. 50) están o deben estar presentes en la regulación legal del fenómeno sucesorio junto al deber constitucional que todos tenemos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con los principios que la propia Constitución consagra (art. 31). Sobre las instituciones, derechos y deberes aludidos ha de pivotar la fiscalidad de las transmisiones objeto de estudio.

Esta perspectiva de análisis apenas si está presente en la discusión sobre el ISD, pro-

blemente porque desde hace tiempo se ha vivido un apagamiento de la cuestión social de herencia, como señala LÓPEZ y LÓPEZ⁷ refiriéndose al papel que ALEXIS de TOCQUEVILLE llegó a conceder a la ordenación de esta institución. En efecto, este autor, en su conocido libro *La Democracia en América*, llega a afirmar la fascinación por una sociedad que otorga gran relevancia al principio de igualdad de oportunidades, donde las clases se confunden; las barreras se abaten; se dividen los dominios... En este sentido manifiesta TOCQUEVILLE su sorpresa por el hecho de que ni los publicistas antiguos ni los modernos hayan atribuido a las leyes sobre las sucesiones una mayor influencia en la marcha de los asuntos humanos. Es cierto, dice el citado autor, que esas leyes pertenecen al orden civil, pero «deberían estar colocadas a la cabeza de las instituciones políticas, porque influyen increíblemente sobre el estado social de los pueblos, cuyas leyes políticas no son sino su expresión...»⁸

B) ¿ES EL ISD ALGO MÁS QUE UN IMPUESTO?

El artículo 33.1 de la Constitución Española de 1978 reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia, precisando inmediatamente que «*la función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes*». El significado de este precepto, abre nuevas perspectivas de análisis que no han sido objeto de consideración en el debate planteado sobre la posible supresión del ISD.

Confirmando la tesis del maestro SAINZ DE BUJANDA sobre el Derecho Financiero como parte de un único universo jurídico, la lectura de un conocido trabajo del profesor LÓPEZ y LÓPEZ sobre la garantía institucional de la herencia resulta de gran interés por aportar una visión enriquecedora y sugestiva de cara a una relectura del fenómeno sucesorio y a la evaluación de distintas opciones legislativas con trascendencia sobre el ISD.

En dicho trabajo se sientan importantes conclusiones extraídas del tratamiento unita-

rio que la Constitución realiza de la propiedad privada y la herencia, fundando su protección sobre la técnica de la garantía institucional. Recordando LÓPEZ Y LÓPEZ lo expuesto por la doctrina clásica en el tema (COLIN, CIMBALI, SANTORO-PASSARELI, entre otros, como también DE LOS MOZOS y VALVERDE en la doctrina española) subraya la existencia de tres elementos, tres intereses en conflicto que han de ser armonizados en la ordenación del Derecho de sucesiones: el del individuo, en cuanto propietario que cumple actos de destinación de su patrimonio; el de su familia, en cuanto potencial titular de todo o parte del mismo, pese a o al margen de esos actos de destinación; y el del Estado, del que no se pueden olvidar las posibles razones para adquirir, también él, todo o parte de los bienes relictos. Es en este contexto de la participación del Estado en la herencia donde se sitúan en nuestra tradición jurídica diversas posibilidades, una de ellas la exacción del impuesto sucesorio, junto con la incardinación del Estado en el orden de la sucesión abintestato. Sólo de manera ocasional, precisa el profesor LÓPEZ Y LÓPEZ, se ha planteado la idea de una participación del Estado en la herencia, conjuntamente con los otros herederos, como si de un legitimario se tratase, y más allá del impuesto sucesorio. Dando por supuesto que la garantía institucional de la herencia está ligada, por un lado, al poder de disposición *mortis causa* y la correlativa libertad de testar; y a la vinculación familiar del patrimonio, por otro, que implica un derecho a la herencia de los parientes más próximos, LÓPEZ Y LÓPEZ examina el significado de la garantía institucional de la herencia a la luz de los principios del Estado social, concluyendo que «tal vez cabría avanzar la propuesta de que más allá de los descendientes y los ascendientes, y los propios cónyuges, nada impediría al legislador suprimir cualquier llamamiento forzoso, y con amplia posibilidad de configurar el *quantum*, la forma y el lugar del llamamiento», y también limitar la sucesión de los colaterales.

Es en este escenario donde históricamente se baraja la configuración del impuesto suce-

sorio, instrumentado como algo más que un impuesto, como alternativa para encauzar la participación del Estado en la herencia. En este contexto se comprenden las afirmaciones de VALVERDE, quien tras rechazar los planteamientos socialistas de abolición de la herencia y el exagerado individualismo que lleva a atribuir al Estado un papel subsidiario y residual, señala que éste no puede constreñir sus derechos sólo a las sucesiones vacantes. En su opinión, el Estado debe tener derechos en todas las sucesiones, sin perjuicio de que los tenga mayores en las herencias vacantes. Esa participación en las sucesiones, apunta VALVERDE, se materializaría bajo la forma de un «impuesto sucesoral», aunque reconoce que la función recaudatoria o fiscal que aquél se limita a cumplir, como una fuente más de riqueza que el Estado tiene para levantar las cargas que sobre él pesan, ha hecho surgir (estamos hablando de hace más cien años) la idea de abolir ese impuesto para sustituirle ventajosamente por otro medio que responda a los derechos que el Estado debe tener en toda sucesión, y que sirva como medio de que aquel cumpla sus deberes sociales, relacionados con aquellos derechos, y esta sustitución no puede hacerse más que estableciendo una legítima del Estado en toda sucesión⁹.

En efecto, por aquella época, autores como PIERNAS Y HURTADO argumentan a favor de la supresión del gravamen sobre las herencias, negando que sirviera de manera franca y expeditiva a pretendidos fines redistributivos, los cuales podrían ser cumplidos por otras vías, «pero no mediante el impuesto, que sobre ser un recurso hipócrita, es un camino que no lleva al objeto eficaz y directamente». Y en caso de utilizarse eficazmente con el fin de transferir riqueza, argumenta dicho autor que esa exigencia no tendría ya de impuesto más que su carácter de obligatoria¹⁰.

La tesis de la participación del Estado en la herencia por vía del impuesto sobre las sucesiones se evidencia en los escritos de otros muchos autores. Decía JESÚS MARAÑÓN en su célebre obra «Impuesto de Derechos Reales» (1926:10) que esta clase de transmisiones

en las que el impuesto se funda no tanto en la cuantía como en los distintos grados de parentesco entre el causante y el heredero merece ser objeto de tributación, porque supone un incremento de patrimonio ajeno a todo riesgo. En este sentido refería que FLORA aceptaba el impuesto sobre las transmisiones lucrativas y también GIDE, fundándose en que la transmisión de bienes por motivo de muerte no es sino especie de «concesión» otorgada por el legislador al sucesor, sobre todo cuando se trata de sucesiones abintestato y entre parientes lejanos o entre extraños.

Aunque esta tesis ya no puede ser vista en semejantes términos, bueno será recordar con JESÚS MARAÑÓN que durante mucho tiempo se ha juzgado que dentro de las sucesiones legítimas sólo tienen una justificación plena, según opinión de muchos tratadistas, las que se causan entre ascendientes y descendientes o entre colaterales de segundo y tercer grado, y que fuera de estos grados es preferente el derecho del Estado a la herencia. Por eso decía que semejante creencia es un buen fundamento para el impuesto que en aquella primera mitad del siglo XX gravaba las sucesiones con una tendencia invencible a absorber la base del impuesto, manifestando, como en ninguna otra especie de imposición una tendencia socializadora. Lo mismo que expresaba DIEZ GÓMEZ (1921:695)¹¹, al concebir al impuesto sobre las sucesiones como un medio de socialización de la propiedad o de regular las desigualdades económicas, ya atribuyendo más allá de ciertos grados los bienes al Estado, ya impidiendo, con tipos rápidamente progresivos, las grandes acumulaciones de riqueza.

En esta línea BENÍTEZ DE LUGO, siguiendo la exposición de MARAÑÓN, destaca entre las notas tipificadoras del ISD la consideración de parentesco como elemento fundamental a la hora de fijar la deuda tributaria, afirmando que de esta nota se deduce que el Estado debe aumentar su participación en la herencia «por medio del Impuesto, a medida que los parientes del causante ostenten un menor derecho, o un derecho menos eficaz a la herencia. Por eso señala que «las tarifas del Im-

puesto se agravan en relación directa a la menor proximidad del parentesco» (1992: 73).

Si se pierde de vista esta perspectiva, si se ignora el curso que durante siglos ha seguido este tributo y su dependencia con respecto a la conformación que en distintas etapas históricas han adquirido las instituciones hereditaria y familiar se puede incurrir en el error de considerar que la fijación de deudas tributarias distintas para idénticas cuantías por razón de parentesco está reñida con los principios tributarios, por no adecuarse lisa y llanamente al principio de capacidad económica del heredero, legatario o donatario. En este sentido, el problema no es aceptar un uso jurídico, ni el concepto tradicional de familia, como afirma NÚÑEZ GRAÑÓN, quien señala que si a lo que se atiende en el gravamen es a la capacidad económica que se pone de manifiesto con los incrementos de patrimonio lucrativos, la relación de parentesco no debe ser tenida en cuenta, porque la misma capacidad económica reflejan dos personas que adquieren una herencia del mismo importe, sea cual sea la relación que les une con el causante¹². No obstante, ello no le lleva a considerar inconstitucional, por trato desigual de idénticas capacidades de pago, la diferencia de trato que se aplica, al considerar que está justificada en la protección a la familia. Este acercamiento final de la autora a una de las instituciones involucradas sí camina en la dirección correcta, pero la justificación va más allá, como se ha visto al aludir a los intereses presentes en la herencia y a la instrumentación del impuesto sucesorio como vía de participación de la comunidad en la herencia, en el sentido señalado por LÓPEZ y LÓPEZ.

Es verdad que siguen existiendo detractores de la doctrina de CIMBALI y otros autores sobre la participación de la colectividad en la sucesión y sobre el papel que el ISD puede jugar en la redistribución de la riqueza. Así, CORONAS I GUINART aduce que «la teoría de la redistribución de la riqueza, que es una de las aplicaciones concretas de un mal entendido principio de solidaridad, es falsa y peligrosa». Falsa, porque «en la mayoría de los casos, en

la creación del patrimonio del causante han contribuido materialmente y moralmente sus herederos». Y peligrosa, «porque la finalidad primordial del Estado no es distribuir riqueza, sino crearla»¹³. Sin embargo, esta tesis es excesivamente radical, siendo como son, y así lo reconoce el autor, posibles (y frecuentes diría yo) los supuestos en que los causahabientes no han contribuido a la formación del patrimonio transmitido o lo han hecho mínimamente.

En cualquier caso, el antiguo debate entre posiciones del liberalismo más radical y las tesis socialdemócratas está servido nuevamente un siglo después, con una notable diferencia: lo que entonces planteaban VALVERDE y otros autores carecía del respaldo que hoy proporciona la concepción del Estado social y su cristalización en una Constitución como la de 1978. Las tesis extremas del arco ideológico en torno al ISD fueron declinando en la segunda mitad del pasado siglo y al gestarse la reforma fiscal a partir de 1977 no se cuestionaba la supervivencia de este tributo, sino las líneas básicas que habían de regir su configuración. Habrá que preguntarse, pues, si tiene algún sentido plantear ahora la supresión del ISD, cuando las bases jurídico-políticas son más favorables que nunca lo han sido en nuestro país para que este tributo cumpla su función fiscal y social.

C) BREVE NOTA DE DERECHO COMPARADO

Si se examina el panorama internacional de la tributación de las sucesiones, puede afirmarse que la existencia de un impuesto sobre las transmisiones *mortis causa* y *las donaciones*, no sólo no es excepcional, sino que es la norma en la mayor parte de Europa y América. Los partidarios de la supresión ponen el ejemplo de Canadá y Australia, así como lo sucedido en Italia, Estados Unidos y Portugal, pero no atribuyen el peso debido a la presencia del impuesto en buena parte de los países de la Unión Europea¹⁴.

Es verdad que el impuesto de sucesiones fue suprimido en Australia y Canadá por un

proceso parecido al que aquí se está dando de competencia fiscal. Pero los ejemplos restantes deben ser matizados. La supresión del impuesto en Italia (Ley 383/2001) ha durado poco, al ser reintroducido nuevamente por el Decreto Ley 262/2006. En Portugal no puede hablarse de abolición, sino de sustitución por otra figura tributaria, en la que ciertamente opera la dispensa de tributación para los parientes más próximos. Pero eso es harina de otro costal y en ese sentido se ha avanzado también en la normativa española y se puede seguir haciendo hasta donde lo demanden las exigencias sociales. En Estados Unidos lo que se ha planteado en relación con el impuesto federal sobre las sucesiones es una reducción de tipos progresiva hasta el 2010 y luego una supresión temporal, que llevaría después a reintroducir el tributo¹⁵. Así que desde la óptica del Derecho comparado no parecen existir muchos argumentos a favor de la supresión del ISD.

D) REFORMA, SÍ; SUPRESIÓN, NO

Tan larga vida tiene este tributo que ha conocido períodos de fortalecimiento y de firme asentamiento, junto con otros de debilidad, languidecimiento y hasta supresiones poco duraderas. En esta nueva etapa de crisis, respeto la corriente doctrinal que aboga por la supresión del ISD o su integración en el IRPF, pero no comparto ni lo uno, ni lo otro. No, lo que el ISD necesita es, como advertíamos en la introducción, una puesta al día, una conciliación con la realidad social sobre la que está llamado a actuar.

Especialistas y profesores de gran valía por los que siento admiración han puesto sobre la mesa argumentos serios que podrían conducir a la supresión del ISD o, en su caso, a la integración en el IRPF, pero los defectos que se aducen son subsanables y las razones que se esgrimen no tienen, en mi opinión, la consistencia y fundamento necesario para avalar soluciones tan drásticas. Además, algunas de esas razones han perdido fuerza por puntuales reformas habidas en los últimos años o por la evolución de factores que no siempre pueden ser controlados por el legislador.

Autores como CORONAS I GUINART¹⁶ Y ALONSO GONZÁLEZ¹⁷ han puesto de manifiesto la existencia de problemas importantes en la configuración del tributo y su articulación con otros impuestos que recaen sobre las transmisiones lucrativas. ALONSO GONZÁLEZ llega a proponer su eliminación como solución más radical o, subsidiariamente, su inclusión en el IRPF. Refiriéndose a la vulneración de los principios de justicia deducibles de nuestra Constitución, llega a hablar de la inconstitucionalidad del impuesto. No comparto esta calificación, aunque sí existe algún precepto de la Ley 29/1987 de dudosa constitucionalidad.

En este apartado, me merecen mucho respeto las consideraciones que formula CLEMENTE CHECA en su libro «La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Materiales para la reflexión»¹⁸. El rigor y la profundidad de análisis de que hace gala el autor en dicho libro, me llevan a compartir algunos de los argumentos que emplea, pero no la conclusión. Estoy seguro de que el mismo autor variaría hoy algunas de sus reflexiones y propuestas, a la vista de lo sucedido desde 1996. Yo comparto muchas de las críticas de CLEMENTE CHECA (entre ellas, la complejidad del ISD, la inseguridad generada por algunas de las presunciones y ficciones que incorpora y la demagogia que en ocasiones se ha utilizado al referirse a la función redistributiva y al resto de funciones que se le han pretendido asignar, así como los problemas de coordinación con otras figuras tributarias).

No sólo comparto tales críticas, sino que añado otras a la vista de la pasividad del legislador estatal y de los «excesos» que se aprecian en algunas medidas de las Comunidades Autónomas, con uso discutible de la capacidad normativa. Pero mi apuesta es reformadora y no pasa ni siquiera por la integración del ISD en el IRPF; planteamiento éste que fue descartado hace mucho tiempo por presentar más inconvenientes que ventajas, como se deduce del INFORME MEADE¹⁹, en contraposición a la opción integradora que había sido defendida en el INFORME CARTER²⁰. Tampoco me

convence la supresión a cambio de una reforma del Impuesto sobre Patrimonio que viniera a suplir la ausencia de gravamen por el ISD²¹. Como apuntan BARBERÁN LAHUERTA y MALO GUILLÉN²², es muy posible que una iniciativa de este tipo no se viera correspondida por un incremento de la importancia relativa del Impuesto sobre Patrimonio, y pronto podrían alzarse otras voces clamando contra el único impuesto progresivo que ha permanecido incólume desde la reforma tributaria emprendida en 1977.

Es probable que en las dos últimas décadas se hayan suministrado demasiados argumentos a los detractores de este tributo. La falta de respuesta del legislador estatal ante la necesidad de adaptar el ISD a los cambios sociales, la mezcla de una actitud inmovilista con decisiones timoratas o mal fundamentadas aporta serios motivos de crítica sobre el ISD, como ocurre con las insuficientes reducciones por parentesco, en comparación con otros países europeos, y con el beneficio fiscal que recae sobre la transmisión de las empresas individuales o negocios profesionales o con las participaciones en entidades exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Quizá sean estos aspectos los que permiten formular los más duros reproches al legislador estatal, que ha permanecido distante e indiferente a pesar de conocer los problemas generados por la aplicación de estos beneficios fiscales. Indiferente también ante el aluvión de reformas de las CCAA que han llevado de un extremo a otro, ante los efectos producidos por la «orientación jibarizadora» del ISD que se aprecia en la mayor parte de medidas aprobadas sobre el mismo por los parlamentos autonómicos en los últimos años, hasta llegar a un punto que ya ha permitido cuestionar si sigue estando justificada esta figura tributaria²³.

Diferentes argumentos manejados para apoyar su supresión son muy discutibles. Así, el que se refiere a la pérdida de recaudación resulta desmentido en el análisis que hemos podido realizar de los ejercicios 2001 a 2005, según los datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A pesar de los beneficios

fiscales introducidos, la recaudación se ha ido incrementado en cada uno de estos ejercicios, con alguna excepción, muy probablemente por la fuerte revalorización de los patrimonios inmobiliarios, que forman el grueso de los presentados a liquidación por el ISD.

En cuanto a los argumentos de la presencia de elementos que acentúan la inseguridad jurídica (frecuente presencia de presunciones, proceso de valoración de bienes, etc.), la excesiva complejidad del ISD y los elevados costes de gestión, siendo ciertos como son, no lo es menos que el mismo argumento puede utilizarse en relación con otros impuestos de nuestro sistema tributario y, en cualquier caso, tal constatación sugiere la necesidad de simplificar los mecanismos de gestión, reformando aquellos extremos que se estimen precisos y modificando aquellos puntos más conflictivos, de acuerdo con las técnicas del Derecho Tributario y los principios constitucionales.

Con respecto a las alegaciones del defectuoso tratamiento de la familia, escasa progresividad e injusticia del impuesto, por afectar en mayor medida a quienes no tienen capacidad de planificación fiscal, creo que esto tiene un importante fondo de verdad, y así lo he anticipado. Pero es otro defecto subsanable y reversible, además de que el alegato ha perdido buena parte de su razón en algunas Comunidades Autónomas (el problema ahora es el de la excesiva disparidad de trato). En efecto, no es posible ignorar los beneficios fiscales que las Comunidades Autónomas han introducido por su cuenta en los últimos años para transmisiones en favor de los parientes más próximos cuando no excedan de determinadas cuantías, mucho más significativos que las reducciones de base imponible de la Ley 29/1987. Por otra parte, si estos argumentos de falta de progresividad e injusticia se aducen para avalar la supresión del ISD, qué conclusiones podríamos extraer sobre otros impuestos de nuestro sistema tributario, incluido el IRPF, cuya recaudación sigue siendo soportada por las rentas del trabajo en más de un 80%, mientras que en otro tipo de rendimientos se registran niveles de fraude fiscal desconocidos en Europa.

Personalmente, estoy más cercano a las críticas y propuestas más moderadas que aprecio en trabajo de FRANCISCO Y MIGUEL ÁNGEL ADAME MARTÍNEZ, quienes constatan que muchos de los argumentos que esgrimen los detractores del ISD son rebatibles o bien asumibles en futuras reformas, sin que deban de llevar a la desaparición del impuesto²⁴. Comparto también buena parte del análisis que efectúa POZUELO MORENO, si bien no la conclusión sobre la posible integración en el IRPF²⁵.

Las soluciones pasan por un cambio de orientación en los elementos que después se dirán y por la clarificación de las cuestiones que hoy generan inseguridad en la aplicación del ISD. En este sentido, puede tomarse buena nota de los trabajos de FERNÁNDEZ JUNQUERA sobre las cuestiones de interpretación que plantea la normativa actual²⁶. Es posible modernizar el ISD atendiendo a aportaciones doctrinales importantes que se han producido en los últimos años, como la MERINO JARA en relación con los problemas actuales del impuesto²⁷.

El ISD debe plasmar con mayor acierto la interconexión que presenta con la institución hereditaria y con otras instituciones como la familia y el matrimonio, identificando los intereses en conflicto sobre los que pivota la ordenación de la sucesión, porque todo ello proporciona una visión unitaria que no puede ser eludida por la fiscalidad de las transmisiones lucrativas. Por este camino deben comenzar las reformas.

Es verdad que, en la parcela de las sucesiones, el otrora llamado Impuesto de Derechos Reales no es hoy la joya de la corona, no es, ni mucho menos, uno de los principales recursos del Tesoro, como se decía en la exposición de motivos del proyecto que dio lugar a la Ley de 2 de abril de 1900. Pero no creo que la supresión del ISD sea la solución. Actúese sobre la progresividad; a mayor complejidad, más simplificación; a menor progresividad, más atención a la cuantías adquiridas, más equilibrio en la tarifa y coeficientes multiplicadores y más adecuación a la realidad social de nuestro

tiempo, ponderando quiénes y en qué medida deben ser los destinatarios de los beneficios fiscales, tanto en la transmisiones hereditarias como en las donaciones. A ello nos referiremos seguidamente.

E) LÍNEAS DE UNA FUTURA REFORMA

Aunque en cierto modo ya se han anticipado, no me resisto a introducir unas últimas consideraciones para apuntar por dónde deberían trazarse algunas líneas fundamentales de una reforma futura de la Ley del ISD, pero para no desbordar la extensión de este trabajo me limito a aludir a los beneficios fiscales por parentesco o convivencia, a los habidos por la transmisión de empresa y otros aspectos sustantivos y de gestión, que simplemente se esbozan.

a) Reducciones por parentesco y convivencia

Aun oponiéndome a la supresión del ISD, afirmo que cosa bien distinta es que, bajo presupuestos bien meditados y en función del montante transmitido y otras circunstancias, se tienda a la eliminación de la tributación de determinadas transmisiones *mortis causa*. Entre ellas las que tienen lugar a favor de cónyuges, parejas de hecho²⁸, descendientes y ascendientes. Beneficios Fiscales que pueden extenderse con ciertas cautelas a las donaciones, porque es sencillamente incomprensible que en 2007 la normativa estatal no contemple la existencia de un mínimo exento para las transmisiones gratuitas intervivos, de manera que, por ejemplo, una donación de 300 euros a favor de un hijo obligaría a éste a declarar, autoliquidar e ingresar la correspondiente cuota tributaria o a ignorar lisa y llanamente esta obligación fiscal, que es la práctica más común, porque tal deber o no pasa por la mente del obligado o se estima absurdo y no se cumple.

En este contexto y sin llegar a extender los beneficios fiscales a cualquier clase de convivencia, habría que considerar la ampliación de

los mismos a quienes han podido estar conviviendo durante mucho tiempo con el causante, aun no tratándose del cónyuge, pareja de hecho, hijos y demás descendientes. Algunas leyes regulan ya estas situaciones de convivencia no equiparables a las uniones matrimoniales, y el legislador fiscal debería ser sensible ante este tipo de situaciones²⁹.

b) Reducciones por transmisión de empresa o negocios

La Ley del ISD debe efectuar una regulación autónoma y detallada de los beneficios fiscales por la transmisión de empresa o negocios profesionales y participaciones en entidades que desarrollen una actividad empresarial. Hay que revisar la configuración de estas reducciones en consonancia con el fundamento de este tributo.

Muy criticable es, en este sentido, la regulación actual, en la que el legislador tiene un pronto deber de despejar las dudas que él mismo ha creado, modificando, en su caso, los presupuestos sustantivos que condicionan la adquisición o el mantenimiento del beneficio fiscal.

Al señalar esto censuramos, como no puede ser de otro modo, la defectuosa configuración de las reducciones en el artículo 20 de la LISD desde 1996, porque no se han sabido resolver diversas e importantes cuestiones, concordando las soluciones con los elementos estructurales del ISD. Significativo es, a este respecto, el análisis de PÉREZ FADÓN en 1999, hace ya ocho años³⁰, y el que realizan TORRES CONEJO y REPISO LOPEZ³¹. Problemas que hoy siguen estando en el aire y para los que los liquidadores del ISD sólo tienen unas referencias mínimas suministradas por una resolución de la Dirección General de Tributos (R. 2/1999, de 23 de marzo), lo que no resulta de recibo teniendo en cuenta las exigencias del principio de reserva de ley en materia tributaria.

El entendimiento que está haciendo la Administración sobre cómo se ha de computar el requisito de que los rendimientos empresariales constituyan la mayor fuente de renta del trans-

mitente está llevando a resultados absurdos, como el que se produce, por poner un ejemplo, cuando un empresario que lleva muchos años ejerciendo la actividad empresarial fallece al comienzo de un ejercicio económico, cuando todavía no ha podido obtener rendimientos empresariales en el mismo (o los ha obtenido en escasa cuantía), ya por razón de las características de la actividad (piénsese, por ejemplo, en determinados productos que sólo pueden ponerse en el mercado cuando la naturaleza lo permite), ya por una coyuntura desfavorable, o por decisiones netamente empresariales, que se adoptan sin pensar en ningún momento que podría sobrevenir una muerte inmediata.

Se trata de un defectuoso entendimiento, de exigir lo que en modo alguno viene exigido por el beneficio fiscal consagrado en el artículo 20 de la LISD; la mezcla de elementos de un impuesto de devengo instantáneo como el ISD, con otros pertenecientes a un impuesto de naturaleza periódica como el IRPF y con un período quebrado que abarca desde el 1 de enero hasta la fecha de fallecimiento, puede acarrear que sea el cómputo de la renta de unos meses (o de unos días) el que decida cuándo hay una actividad empresarial digna de consideración como tal para aplicar la reducción en cuestión. Esto es sencillamente ilógico, irrazonable; una fatalidad no puede ocasionar este despropósito, privando del beneficio fiscal a las transmisiones más merecedoras del mismo, donde frecuentemente se puede acreditar la continuidad y regularidad en el ejercicio de la actividad empresarial del causante y el requisito de constituir ésta su principal fuente de renta durante muchos años, pero no en el corto período quebrado generado por el fallecimiento.

En cambio, la rápida constitución de una empresa donde no la había, en previsión de una muerte que se ve venir, y la multiplicación de operaciones en apenas unos días dentro un período quebrado que se adivina corto, hace nacer un beneficio fiscal que prácticamente exime de tributación a un patrimonio empresarial recién estrenado.

Todo esto tiene corrección con la vigente Ley del ISD, y en este sentido bastaría con in-

terpretar que el requisito debe cumplirse en el período de un año anterior al fallecimiento del causante. Pero no se ha entendido así, porque el espacio dejado por la Ley para la precisión reglamentaria del beneficio fiscal no se ha llenado, ni se ha impuesto el sentido común en la interpretación, sino que ha imperado un criterio administrativo que es absolutamente inconsistente con el fundamento de este beneficio fiscal, que tiene origen en el Derecho Comunitario. Concretamente, en una Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de pequeñas y medianas³², que invita a los Estados miembros a garantizar el éxito de la transmisión familiar, evitando que los impuestos que gravan la sucesión y la donación pongan en peligro la supervivencia de la empresa.

c) Otros aspectos sustantivos y formales merecedores de reforma

Entrados en el siglo XXI, lo que el ISD precisa es la modificación de elementos que necesitan ser clarificados en aras de la seguridad jurídica o presentan serios desajustes con los modernos principios tributarios.

Sobre todo hay que revisar la configuración de los beneficios fiscales, en consonancia con el fundamento de este tributo. Naturalmente, la propia disciplina constitucional en torno a la propiedad y a la herencia, la obligada protección de la familia, los principios de respeto y amparo de la empresa, el deber de procurar el acceso a la vivienda y otros de similar calado, como la protección de las personas discapacitadas, mayores, menores, etc., invitan a repensar los beneficios fiscales en el ISD. Prediquemos con el ejemplo, porque hoy son abundantes las referencias a dichos bienes tutelados, no sólo en la Constitución, sino también en Estatutos resultantes del proceso de reformas en el que estamos inmersos.

Hay que precisar y, en su caso, corregir (pronto) el sentido y alcance de la capacidad normativa que en este terreno ostentan las Comunidades Autónomas desde hace pocos años, porque el fenómeno de los agravios y de

la competencia fiscal se ha originado en algunos casos ejerciendo facultades normativas que no se atienen a la *ratio* y a los condicionantes de la Ley 21/2001.

Asimismo, habría que modificar algunos preceptos del ISD tributarios de reminiscencias históricas basadas en una distinta concepción de la relación jurídico-tributaria y, particularmente, en la desconfianza sobre determinadas transmisiones por razón de vínculos de parentesco u otras circunstancias. Se debe actuar mejorando la regulación de las presunciones destinadas a proteger los intereses de la Hacienda Pública y evitar el fraude fiscal. En esta situación se encuentran las que se refieren a hechos imposables (art. 4 LISD) o a la adición de bienes al caudal hereditario (art. 11 LISD).

Se debe proceder a una distinta regulación de las deudas deducibles, teniendo en cuenta que en algún punto resulta de suma restricción e incompatible con los postulados constitucionales. Efectivamente, no me detengo en ello porque un examen detenido del tema desbordaría claramente el objeto de este artículo, pero sí he de apuntar que el impedir la deducción de *«las deudas que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia»*, sin posibilidad de prueba sobre su veracidad, justifica que el inciso en el que tal prevención se contiene (art. 13.1 LISD) pueda ser calificado como inconstitucional.

Es necesario también simplificar al máximo la gestión e inspección del ISD, reduciendo los costes indirectos para los contribuyentes. Es cierto que se han dado algunos pasos en lo que concierne a la valoración de los bienes transmitidos, con mucho el trámite que más ha complicado la aplicación del tributo en los últimos años y ha dado lugar a una elevada litigiosidad, teniendo en cuenta la trascendencia del valor obtenido, en el seno del ISD y fuera de él. En este punto se ha avanzado con la adopción del medio de valoración consistente en la multiplicación del valor catastral por un determinado coeficiente, en función de la situación de los bienes y de los estudios de mercado. La valoración

hecha a *forfait* en detrimento de la valoración singularizada y presencial supone una simplificación que indudable agiliza el procedimiento de comprobación. Si los estudios previos que sirven de base a la fijación de coeficientes son razonables, su aceptación llevará a evitar reclamaciones en vía administrativa y recursos contencioso-administrativos que se eternizan. Pero también es necesaria una cierta flexibilidad, a fin de tratar por otra vía valoraciones de bienes con circunstancias particulares que no se ajustan al procedimiento antes descrito.

Un aspecto importante al que se debe atender es el relativo a la introducción de la declaración por medios telemáticos. En cuanto a la autoliquidación, la implantación de ésta se ha hecho depender de cada una de las Comunidades a las que corresponde el ISD, como tributo cedido que es. Quien conoce la complejidad técnica que presenta la liquidación de una herencia, sabrá bien por qué el legislador de 1987 consideró la autoliquidación como una opción que podría materializarse frente a la simple declaración tributaria, comprensiva de los hechos imposables producidos, donde se precisa y prueba la fecha de defunción, se relacionan y describen los bienes objeto de transmisión y las cargas y deudas deducibles, con sus respectivos justificantes, así como las circunstancias personales de los herederos y el patrimonio preexistente de éstos, para que la Administración pueda liquidar con arreglo a título regulador de la sucesión. Apostar por la autoliquidación obligatoria como han hecho algunas Comunidades responde a una ilusión, a un espejismo, porque los contribuyentes no suelen estar capacitados para practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible.

En fin, bueno sería, en este mismo plano, ampliar el plazo seis meses con que cuentan los causahabientes para la declaración, que aunque pueda parecer generoso se queda corto en muchas ocasiones y obliga a recurrir a la prórroga cuando ello es posible. En otros países el plazo llega hasta los doce meses.

NOTA BIBLIOGRÁFICA

1. BARBERÁN LAHUERTA, M.A., y MALO GUILÉN, J.L.: “pensamiento financiero español e impuestos sucesorios; documento de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales y Financieros, noviembre de 2005.
 - BENÍTEZ DE LUGO GUILLÉN, FÉLIX: “Evolución histórica de los impuestos sobre las sucesiones y sobre las transmisiones y actos jurídicos documentados”, *Hacienda Pública Española*, núm. 2, 1970. Asimismo en *El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*, editorial Comares, Granada, 1992.
 - CAMY SÁNCHEZ CAÑETE, B.: *Comentarios a la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Centro de Estudios Hipotecarios, Madrid, 1988.
 - PEÑA ALONSO, J.L.: *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones*; Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 20 y ss.
 - PESET, M.: “El Impuesto sobre Sucesiones en nuestra Historia”, *Palau* 14, 1987.
 - RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, L.: “Algunas notas en torno a la lex de vicesima hereditarium”, *Revue Internationale des Droits de l'Antiquité*, vol. XXVIII, 1981, pp. 213 a 246. También en “Notas en torno a la *Lex iulia de vicesima hereditarium*”, *Memorias de Historia Antigua*, 1979, vol. 3, pp. 199 a 216.
2. La exposición de motivos del Proyecto de Ley de 1978 precisa que “la finalidad redistributiva se acentúa al haberse incorporado a las tarifas un nuevo e importante criterio de progresividad, cual es el de la consideración del haber existente en el patrimonio del adquirente con anterioridad a la incidencia del hecho imponible del Impuesto, manteniéndose los dos principios que inspiraban la anterior escala de gravamen, a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente”. Elementos que reaparecen en el Proyecto de Ley de 1987.
3. Así, si se consulta el Diario de Sesiones del Congreso (v. núm. 14, de 9 de febrero de 1978) se pueden encontrar afirmaciones como las que realiza el señor TAMAMES GOMEZ, al advertir que la reforma fiscal —en la que se incluye el ISD— era prácticamente de todo el arco parlamentario y no sólo del Gobierno, coincidiendo que debía existir “una mayor progresividad para las líneas no troncales de sucesiones, que son rentas absolutamente no ganadas ni siquiera en relación con una generación inmediata y próxima en todos los aspectos”. La referencia al Derecho comparado (Inglaterra y Alemania) sirve entonces para justificar el ISD.
4. Esto señala desde posiciones centristas (Grupo CDS) el señor RIOBOO ALMANZOR: “Reconociendo nuestra Constitución el derecho a la propiedad privada, ello no es obstáculo para establecer instrumentos que eviten una excesiva acumulación de riqueza, favoreciendo la redistribución de la misma. No hay, por tanto, problema de constitucionalidad que impida la existencia de un impuesto tendente a disminuir las desigualdades de riqueza que se dan en nuestra sociedad.”
5. Sobre este tema puede verse el artículo de GARCÍA GÓMEZ, A. y BARBERÁN LA HUERTA, M.A.: “El impuesto sobre sucesiones y donaciones desde la perspectiva autonómica: competencias normativas y corresponsabilidad fiscal”, en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, Gobierno de Aragón, n. 22, junio del 2003, pp. 231-257. También es de interés el trabajo de PEÑA ALONSO, J.L.: “El ejercicio competencial de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: un debate abierto”, en *La reforma de los estatutos de autonomía*, Junta de Castilla y León, Valladolid, 2003, pp. 507-580.
6. Significativas son las medidas emprendidas por Cantabria ante el distinto trato fiscal de las transmisiones lucrativas en las Comunidades vecinas de Navarra y del País Vasco. La percepción de estas iniciativas ha sido a veces criticada y aplaudida en otras. Éste es el caso del trabajo de RUBIO PILARTE, I., titulado: “Cantabria un ejemplo a seguir: tributación de las herencias en Cantabria en el 2003”, *Boletín Quantor Fiscal*.
7. LÓPEZ Y LÓPEZ, A.: “La garantía institucional de la herencia”, *Constitución y Derecho Privado*, Centro de Estudios Constitucionales, 1994, pp. 29 a 62.
8. TOCQUEVILLE, ALEXIS de: *La democracia en América*, 1835; consultamos la edición de Alianza Editorial, pp. 37, 87 y ss.
9. Las consideraciones citadas de CALIXTO VALVERDE aparecen en 1904, en su estudio sobre “El Estado y las sucesiones” *Rev. Gen. Leg. Jur.*, tomo 105, pp. 526-537. Tomamos las citas del artículo de LÓPEZ Y LÓPEZ, antes referido.
10. PIERNAS Y HURTADO, J.: *Tratado de hacienda pública y examen de la española*, Madrid, 1900.

11. En el apéndice II de las oposiciones de Abogados del Estado, publicado por Reus en 1921, pag. 695.
12. M.: NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 124 y ss.
13. CORONAS I GUINART, J.M.: “La necesaria armonización de la imposición sobre las sucesiones”, *Quincena Fiscal*, julio de 1998.
14. Sobre este tema puede verse el trabajo de PABLOS ESCOBAR, LAURA DE: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España y en la Comunidad Económica Europea”, *Hacienda Pública Española*, núm. 96, 1985.
15. V., en este sentido, la exposición de ADAME MARTÍNEZ, F.D., y ADAME MARTÍNEZ, M. A. (“La sucesión y el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, op. cit.) sobre las distintas posturas mantenidas en Estados Unidos y el compromiso de supresión en 2010 y reintroducción del impuesto en 2011 con modificación del tipo de gravamen.
16. CORONAS I GUINART, J.M.: “La necesaria armonización de la imposición sobre las sucesiones”, *Quincena Fiscal*, julio de 1998.
17. ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001.
18. CHECA, GONZÁLEZ, C.: *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Materiales para la reflexión*, editorial Marcial Pons, Madrid, 1996.
19. COMISIÓN MEADE: Estructura y reforma de la imposición directa, IEF, Madrid, versión castellana de 1980 (estudio introductorio de Emilio Albi Ibáñez).
20. INFORME CARTER (1967): Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Versión castellana en IEF, Madrid, 1975.
21. En este sentido, puede verse la opinión de SIMÓN ACOSTA, E., en el prólogo a la obra de MERINO JARA (2001) que después se cita.
22. BARBERÁN LAHUERTA, M.A., y MALO GUILÉN, J.L.: “pensamiento financiero español e impuestos sucesorios; documento de trabajo en Instituto de Estudios Fiscales y Financieros, noviembre de 2005.
23. Todo ello, en un contexto donde se formulan ambiciosos objetivos de política social, como son los relativos a las situaciones de dependencia, que exigen muchos recursos de los que no disponen las Administraciones Públicas. Tal vez no sería descabellado plantear una afección parcial de lo recaudado a un fondo de asistencia social para que se visualice la utilidad social del ISD, como se hizo desde 1960 con el gravamen complementario entonces creado, plasmado después en el TR del Impuesto de 1967. Es probable que las Comunidades Autónomas se hayan planteado que pueden prescindir de un impuesto que antes era de importante significación en la Hacienda autonómica, porque ahora han incrementado espectacularmente la recaudación por la presencia de nuevos tributos cedidos en los que además se prevé aumentar el porcentaje de participación (IRPF e IVA, entre ellos). Es probable que el ISD pueda ser visto como una figura impositiva residual en la recaudación y de elevados costes y por eso se esté especulando con su destino. Pero tal vez habría que preguntar a los municipios si sería bienvenido el traspaso de este tributo, integrándolo debidamente con el del incremento de valor de los terrenos, que junto con otros podría ayudar a aliviar la asfisia económica en la que encuentran.
24. ADAME MARTÍNEZ, F.D., y ADAME MARTÍNEZ, M. A.: “La sucesión y el impuesto sobre sucesiones y donaciones: análisis de los argumentos a favor y en contra de su posible supresión”, *Alcabala*, Revista de Hacienda Pública de Andalucía, Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, núm. 31 (1/2003); pp. 91 a 141.
25. La posición de POZUELO MORENO, J.M., se plasma en su tesis doctoral (inérita) sobre las sustituciones fideicomisarias y su tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones, leída en la Facultad de Derecho de Córdoba en 2004.
26. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones de interpretación, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 130, abril-junio de 2006; pp. 255-278.

27. MERINO JARA, I.: *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (problemas actuales)*, Aranzadi, Pamplona, 2001.
28. Una distinta percepción social ha llevado a la equiparación del tratamiento fiscal de los cónyuges con el de las parejas de hecho inscritas en los registros creados por las Comunidades Autónomas. Anteriormente, se había suscitado el tema en los tribunales cuando aún no existía respaldo legal a favor de la solución equiparadora. Sobre este tema puede verse el trabajo de BAYONA GIMÉNEZ, J.: “Las uniones de hecho en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: (comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 1996)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 93, 1997; pp. 129-140.
29. Hace tiempo hemos conocido el caso de dos hermanas solteras en el Reino Unido, que piden el mismo trato fiscal en la sucesión que las uniones de hecho.
30. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: “Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Tribuna Fiscal*, núm. 104, 1999.
31. TORRES CONEJO, C., Y REPISO LÓPEZ, F.: “Beneficios fiscales en los impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones de la empresa familiar y vivienda habitual”, *Alcabala, Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, núm. 26, 1999, pp. 41-72.
32. Aparece en el Diario Oficial, Serie L, n.º 385, de 31 de diciembre de 1994.

Fecha de recepción de originales: 3 de mayo de 2007.

Fecha de aceptación de originales: 29 de mayo de 2007.