

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma

Capítulo VI

Los problemas de la imposición sobre sucesiones y donaciones

Montserrat Hermosín Álvarez¹

1. Introducción

En los últimos años se ha venido discutiendo acerca del mantenimiento de un tributo que grave las transmisiones lucrativas *mortis causa e inter vivos*. En nuestro sistema fiscal el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es de titularidad estatal y solo el Estado podría exigirlo o eliminarlo totalmente. Sin embargo, su carácter cedido determina que las Comunidades Autónomas tengan importantes competencias normativas sobre su regulación, que han derivado en grandes diferencias en el gravamen de este índice de manifestación de la capacidad económica.

No existe consenso acerca de la oportunidad o no de su supresión, máxime cuando en el marco de la Unión Europea no se aprecia una línea común de actuación respecto a esta figura impositiva. Desde un punto de vista teórico se podría admitir que las sucesiones y las donaciones deben ser consideradas como una manifestación de capacidad contributiva que junto con la renta, el gasto o consumo, deben ser tenidas en cuenta para la configuración del sistema tributario. Sin embargo, en los últimos tiempos este planteamiento está siendo bastante discutido; hasta el punto de que no existe en algunos Estados miembros y de que, en el caso de España, no se exige en todas las Comunidades Autónomas.

Por ello, y ante la existencia de una evidente tensión entre armonización y competencia fiscal resulta necesario someter a reflexión la conveniencia del

¹ Profesora Contratada Doctora, Universidad Pablo de Olavide.

mantenimiento de esta modalidad de tributación. A tal efecto, comencemos por una breve exposición sobre la situación de este tributo en la Unión Europea.

2. El gravamen sobre sucesiones y donaciones en la Unión Europea

Hay países donde se mantienen estos tributos y otros en los que se han ido reduciendo o suprimiendo en los últimos años, como acabamos de decir. No obstante, podemos afirmar que en nuestro entorno está generalizado el gravamen sobre las sucesiones y donaciones. En la Unión Europea existe en la mayoría de los veintisiete Estados miembros.

En el siguiente cuadro se recogen los diferentes países que tienen instaurado un tributo específico para gravar las transmisiones gratuitas. No obstante, se ha de advertir que es posible que este tipo de transmisiones queden gravadas en éstos o en otros Estados miembros, aunque no mediante la creación de un impuesto independiente sobre las sucesiones *mortis causa* o donaciones *inter vivos*. Es lo que sucede, por ejemplo, en el Estado español cuando el beneficiario de la transmisión gratuita no es la persona física, sujeto pasivo del ISD. Así, si se realiza una donación o un legado a una persona jurídica, dicha transmisión no queda sujeta al ISD, sin perjuicio, de que quede gravada por otros tributos; en este caso, por el Impuesto sobre Sociedades.

Tampoco se detalla en el cuadro que sigue la posible elevación de los tipos impositivos en función del grado o ausencia de parentesco que, en el caso de España, sube notablemente para las sucesiones o donaciones entre extraños, como ahora diremos.

ESTADO	Imposición sobre las Sucesiones	Imposición sobre las Donaciones
Alemania	<i>Inheritance tax</i> ❖ Beneficiario: Autoridad Central y	<i>Gift tax</i> ❖ Beneficiario: autoridad Central y

	<p>Regional</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Gravamen diferente en función del parentesco ❖ Tipos de gravamen: del 7% al 50% 	<p>Regional</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Gravamen diferente en función del parentesco ❖ Tipos de gravamen: del 7% al 50%
Austria	<p><i>Tax on real estate - Real estate transfer tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 01/01/1987 ❖ Adquisiciones <i>mortis causa</i> parcialmente exentas dentro de esta categoría tributaria ❖ Gravadas con un recargo del 2% o del 3,5% dependiendo del grado de parentesco 	<p><i>Tax on real estate - Real estate transfer tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 01/01/1987 ❖ Adquisiciones gratuitas parcialmente exentas dentro de esta categoría tributaria ❖ Gravadas con un recargo del 2% o del 3,5% dependiendo del grado de parentesco
Bélgica	<p><i>Capital tax - Inheritance tax and transfer duty upon death</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 01/06/1936 ❖ Beneficiario: Autoridad Regional ❖ Gravamen diferente en función del parentesco 	

	❖ Tipos de gravamen fijados por las tres regiones.	
Bulgaria		<p><i>Capital tax - Taxes on donations, sponsorships and acquisition of property</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 01/01/1998 ❖ Beneficiario: Autoridad Central y Local ❖ Gravamen diferente en función del parentesco ❖ Tipos de gravamen: del 0,4% al 0,8%
Chipre	<p><i>Taxation of Dead Persons</i></p> <p>Derogado (01/01/2000)</p>	
Dinamarca	<p><i>Tax on estates of deceased persons</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 14/06/1995 ❖ Escalas diferentes en función parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre el 15% y el 25% 	<p><i>Gift tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 14/06/1995 ❖ Escalas diferentes en función parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre el 15% y el 36,25%

Eslovaquia		
Eslovenia		
España	<p><i>Inheritance tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Escalas diferentes en función parentesco ❖ Gravamen diferente en función del parentesco ❖ Tipos de gravamen: hasta 34% 	<p><i>Gift tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Escalas diferentes en función parentesco ❖ Gravamen diferente en función del parentesco: hasta 34%
Estonia		
Finlandia	<p><i>Capital tax - Inheritance tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 12/07/1940 ❖ Escalas diferentes en función parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre el 7% y el 32% 	<p><i>Capital tax - Inheritance tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 12/07/1940 ❖ Escalas diferentes en función parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre el 7% y el 32%
Francia	<p><i>Capital tax - Succession duty - Transfer duty</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 01/01/1971 ❖ Gravamen diferente en función del parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre el 5% y el 60% 	<p><i>Capital tax - Succession duty - Transfer duty</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 01/01/1971 ❖ Gravamen diferente en función del parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre el 5% y el 60%

Grecia	<p><i>Inheritance tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Beneficiario: autoridad Central y Local ❖ Tipos diferentes en función parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre el 1% y el 40% 	<p><i>Gift tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Beneficiario: autoridad Central y Local ❖ Tipos diferentes en función parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre el 5% y el 40%
Hungría	<p><i>Property transfer tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Solamente grava la transmisión <i>mortis causa</i> de títulos valores ❖ Tipo de gravamen: 10% 	
Irlanda	<p><i>Capital tax - Inheritance and gift tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 01/01/1975 ❖ Gravamen diferente en función del parentesco ❖ Tipo de gravamen: 22% 	<p><i>Capital tax - Inheritance and gift tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 01/01/1975 ❖ Gravamen diferente en función del parentesco ❖ Tipo de gravamen: 22%
Italia	<p><i>Succession and gift duty</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 31/10/1990, luego 	<p><i>Succession and gift duty</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 31/10/1990

	<p>derogado y reintroducido a partir de octubre 2006.</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Gravamen diferente en función del parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre el 4% y el 8% 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Gravamen diferente en función del parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre el 4% y el 8%
Letonia		
Lituania		
Luxemburgo	<p><i>Inheritance tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 27/12/1817 ❖ Tipos de gravamen diferentes: Residentes: entre 5% y 15%. No residentes: entre 2% y 5% 	
Malta		
Países Bajos		
Polonia		
Portugal		
Reino Unido	<p><i>Inheritance tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ En vigor desde 17/03/1986 ❖ Tipos diferentes en función parentesco ❖ Tipos de gravamen: hasta el 	

	40%	
Republica Checa	<p><i>Inheritance tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Tipos diferentes en función parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre 7% a 40% 	<p><i>Gift tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Tipos diferentes en función parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre 7% a 40%
Rumania		
Suecia	<p><i>Inheritance tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Suprimido para el cónyuge supérstite (01/01/2004) ❖ Tipos diferentes en función parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre 10% a 30% 	<p><i>Gift tax</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Tipos diferentes en función parentesco ❖ Tipos de gravamen: entre 10% a 30%

El gravamen sobre las sucesiones y donaciones existe en la mayoría de los Estados miembros. En la actualidad, no tienen establecido el Impuesto sobre Sucesiones países como Bulgaria, Chipre, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Letonia, Lituania, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal y Rumania. Por su parte, no gravan las transmisiones gratuitas *inter vivos* con una categoría específica países de la Unión Europea como Bélgica, Chipre, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido y Rumania. Aparentemente no parece que surjan problemas de deslocalización internacional debido, entre otras causas, a que las cargas fiscales reales no suelen ser muy elevadas. Destaca la situación del España con una escala de

gravamen superior a la media existente en el resto de países de la Unión. Si atendemos al panorama europeo no es previsible que se produzca un *efecto imitación* como ha sucedido con la desaparición de la imposición patrimonial o sobre la riqueza.

3. La situación de la imposición sobre sucesiones y donaciones en España

La necesidad de reforma del ISD ha cobrado fuerza en España en los últimos años debido a la línea de actuación normativa seguida por varias Comunidades Autónomas. La Ley 21/2001, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (Ceuta y Melilla), amplió el alcance de las competencias normativas atribuidas a estos entes territoriales. Dicha norma ha sido recientemente sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Las desigualdades que ha provocado la aplicación del régimen jurídico de este tributo han acrecentado los problemas de deslocalización interna o, al menos, de igualdad de trato fiscal en las distintas partes del territorio nacional. En la actualidad existen grandes disparidades de carga fiscal en función de la residencia del transmitente, del lugar donde se ubiquen los inmuebles transmitidos e incluso, en determinados casos, en función de la residencia del adquirente (Comunidad Autónoma de Valencia). Tales disparidades se deben principalmente a las siguientes razones:

- a) El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas les confiere unas amplias competencias normativas en el ISD. Así, pueden regular numerosos elementos del este tributo tales como reducciones de la base imponible, tarifa, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente de heredero y donatario, deducciones, bonificaciones de la cuota, gestión y liquidación (artículos 11 de la

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, en adelante LOFCA, y 40 de la Ley 21/2001).

b) La mayoría de Comunidades Autónomas han hecho uso de estas amplias competencias normativas. Quizás por imitación de lo que sucede en las Comunidades Forales la línea común de actuación ha sido la práctica eliminación del impuesto en diversas Comunidades. En Aragón, Baleares, Madrid, Murcia o Valencia se ha suprimido para las transmisiones *mortis causa* a favor de los hijos menores de 21 años. En otros casos -como Madrid, Cantabria o Valencia- también se ha llegado a erradicar el gravamen sobre este tipo de transmisiones cuando se realizan en favor de cónyuges y descendientes. La Comunidad de Madrid ha sido pionera en esta línea de actuación. Con la aprobación de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas estableció para los residentes en ese territorio una bonificación del 99% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, manteniéndose el 1% a meros efectos de control. Su ejemplo ha sido seguido en los casos citados.

c) En la actualidad quedan algunas Comunidades que no han llevado a esos extremos las facultades conferidas sobre este impuesto cedido. Así, Andalucía ha establecido mejoras limitadas respecto a la normativa estatal centradas fundamentalmente en el hecho imponible de las adquisiciones *mortis causa*. Por su parte, Cataluña tampoco ha ejercido su potestad normativa para introducir beneficios importantes en el impuesto. La medida más relevante respecto a la legislación estatal es la deducción a la cuota del 80% en las donaciones de dinero a descendientes, para la adquisición de la vivienda habitual. Sin embargo, si tenemos en cuenta el precio de los inmuebles el límite cuantitativo de la medida (120.000 euros, como máximo) condiciona su relevancia práctica. Extremadura también establece cambios poco representativos respecto al régimen común, con algunas variaciones en las reducciones por grupos de parentesco.

La consecuencia es la diferencia de tratamiento tributario de las sucesiones y donaciones en el territorio español, ya que por aplicación del punto de conexión en las transmisiones *mortis causa* la Comunidad Autónoma competente será la de la residencia habitual del causante. En las transmisiones lucrativas *inter vivos* dependerá de la naturaleza del bien transmitido; así, si es un inmueble la Comunidad Autónoma competente será aquella donde radique el mismo. Si el bien transmitido es de otra naturaleza será competente la Comunidad donde tenga su residencia habitual el donatario. Ante este panorama no es de extrañar que en ciertas Comunidades Autónomas haya aumentado el índice de donaciones de inmuebles pues en aplicación del mencionado criterio de conexión quedarán prácticamente exoneradas de tributación.

4. Las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en el ISD y su compatibilidad con las libertades comunitarias

Es inevitable que abordemos, aunque sea de manera somera, la compatibilidad del ingente número de medidas fiscales introducidas por las Comunidades Autónomas en el ISD con lo dispuesto en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea; en particular, a la luz de la libertad de establecimiento (artículo 43) y de la libre circulación de capitales (artículos 56 y 58) tomando en consideración la jurisprudencia sentada por el TJCE².

4.1. Normativa autonómica en el ISD y libertad de establecimiento

Según dispone el artículo 43 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea³:

“En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de

² El artículo 43 corresponde al actual artículo 49 del TFUE. Los artículos 56 y 58 corresponden, respectivamente, a los actuales artículos 63 y 65 del TFUE.

³ El artículo 48 citado en el texto que se transcribe a continuación corresponde al artículo 54 de este TFUE.

los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 48, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales”.

El TJCE ha analizado la compatibilidad de ciertas medidas aprobadas por los Estados miembros con la libertad de establecimiento. En este sentido, destaca la Sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts y Vogten/Beelgische Staat*, asunto C-464/05, que tiene como antecedentes jurisprudenciales a la Sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C-364/01 y a la Sentencia de 23 de febrero de 2006, *Van Hilten-van der Heijden*, C-513/03. La Sentencia de 2007 aborda esta problemática tras el fallecimiento de un residente belga en 2003 que dejó como herederos a su esposa y a su hijo. En virtud del artículo 60 *bis*, apartado primero, letra b) del Código Belga del impuesto sobre sucesiones, quedaban exentas de este tributo "las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo, siempre que al menos el 50 por 100 de la empresa o de las participaciones en la sociedad hayan pertenecido al difunto y/o a su cónyuge interrumpidamente durante los tres años anteriores al fallecimiento y que se incluyan espontáneamente en la declaración del impuesto sobre sociedades".

Entre los bienes que dejó el causante se encontraban unas participaciones de dos sociedades domiciliadas en Maastricht (Países Bajos) que cumplían con la exigencia de haber empleado durante más de tres años a cinco

trabajadores cada una. No obstante, la exención le fue denegada porque el apartado quinto del artículo 60 bis, exige que la sociedad emplee al menos a cinco trabajadores en Bélgica, durante los tres años anteriores al fallecimiento. Los demandantes interpretaron que la aplicación de esta norma iba en contra de lo dispuesto en los artículos 43 y 56 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas analizó el caso afirmando que, a "falta de una justificación válida, el artículo 43 CE se opone a una norma tributaria de un Estado miembro en materia de impuesto sobre sucesiones que excluye de la exención de dicho impuesto prevista para las empresas familiares a las empresas que empleen, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, al menos a cinco trabajadores en otro Estado miembro, mientras que concede dicha exención cuando los trabajadores están empleados en una región del primer Estado miembro".

La norma en cuestión introducía una discriminación indirecta entre los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, basada en el criterio del lugar en el que hayan empleado a un número de trabajadores durante un determinado período; diferencia que puede obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento de dichos sujetos pasivos.

En la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se establece por parte del Estado español la siguiente reducción en el artículo 20.2.c):

"En los casos en los que en la base imponible de una adquisición «mortis causa» que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, 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 19/1991, de 16 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge,

descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.”.

Como puede verse, la normativa estatal condiciona la aplicación de este beneficio fiscal al cumplimiento de una serie de requisitos objetivos, subjetivos y temporales; pero ninguna de estas exigencias vulnera la libertad de establecimiento impuesta por el artículo 43 del TCE. No se supedita la aplicación de este beneficio fiscal a que la entidad cuyas participaciones se transmiten *mortis causa* tenga su domicilio social en territorio español.

Sin embargo, en nuestro sistema tributario el ISD es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas. Aparte de la cesión del 100% de su recaudación y de competencias de gestión, estos entes territoriales tienen significativas competencias normativas sobre los elementos del tributo. Así, en el artículo 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, estableció el alcance de las competencias normativas en el ISD, como ya se ha dicho.

Las Comunidades Autónomas tienen capacidad para regular las reducciones a aplicar sobre la base imponible. Sobre este elemento del tributo pueden actuar en una doble vertiente. Por un lado, pueden crear nuevas reducciones “siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate”. En segundo término, pueden regular las reducciones dispuestas por el Estado pero, en este caso, “manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o

del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla". Muchas Comunidades han *mejorado* la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987. Como hemos visto, la Ley 21/2001 les autoriza a mantener la reducción en condiciones similares a las establecidas por el Estado o mejorarla, fundamentalmente mediante la disminución de los requisitos para poder aplicarla. En ningún caso, se les permite a las Comunidades endurecer o restringir las condiciones para poder acogerse a este beneficio fiscal.

Sin embargo, Comunidades Autónomas como Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Castilla y León, Extremadura, Galicia, La Rioja o Murcia han incrementado el nivel de exigencias para poder aplicar este incentivo. Para beneficiarse de esta reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en determinadas entidades es necesario que la entidad tenga su domicilio social en el territorio de la Comunidad y, en algún caso como el de La Rioja, también se requiere que el adquirente tenga su domicilio fiscal ubicado en ese mismo territorio.

Las limitaciones introducidas por la ingente normativa aprobada por estos entes territoriales en el ISD vulneran lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 21/2001, anteriormente analizado. No obstante, las prerrogativas que en este caso se han atribuido las Comunidades también incumplen abiertamente otros mandatos de nuestro ordenamiento interno; nos estamos refiriendo al artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA), según el cual:

"En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y

mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”.

En definitiva, las disposiciones aprobadas por las Comunidades Autónomas se apartan de varios mandatos vigentes en nuestro ordenamiento interno. Por un lado, del artículo 40 de la Ley 21/2001, ya que no pueden *empeorar* las reducciones estatales y han establecido nuevas limitaciones no contempladas por la Ley 29/1987. Por otro, desobedecen lo dispuesto en el artículo 19.2 de la LOFCA, puesto que no pueden adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes.

Pero, además, tales normas irían en contra de la libertad de establecimiento del artículo 43 del TCE. Según la jurisprudencia del TJCE no se puede supeditar la aplicación de un beneficio fiscal, en nuestro caso de una reducción por transmisión *mortis causa* de la empresa familiar, a que la entidad tenga su domicilio social en el territorio no ya de un concreto Estado miembro sino de una determinada Comunidad Autónoma; sin duda alguna, con este tipo de disposiciones que restringen la aplicación de significativos beneficios fiscales se obstaculiza la libertad de establecimiento.

4.2. Normativa autonómica en el ISD y libre circulación de capitales

El principio de la libre circulación de capitales se reconoce en los artículos 56 y 58 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Así, establece el apartado 1 del artículo 56 que “quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”. Por su parte, el apartado primero del artículo 58 introduce algunas precisiones al contenido del mencionado principio señalando que, lo dispuesto en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

“a. Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con

respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

b. Adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular de materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública”.

El apartado 3 del artículo 58 advierte que las medidas y procedimientos a que hace referencia “no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56.”

Antes de analizar si las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas respetan el contenido y los límites de la libertad de circulación de capitales, se ha de hacer referencia a la jurisprudencia sentada por el TJCE sobre el mencionado principio. En numerosas ocasiones el Tribunal se ha pronunciado sobre la compatibilidad de medidas tributarias establecidas por los Estados miembros y la libertad de circulación de capitales.

Así, desde un primer momento, en la Sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, asunto C-279/93, párrafo 21, manifestó que “aunque en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario”.

En otros pronunciamientos el Tribunal ha seguido reiterando que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario y absteniéndose de toda discriminación basada en la nacionalidad (Sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielokx*, asunto C-80/94, párrafo 16; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, asunto C-391/97, párrafo 20; de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*,

asunto C-35/98, párrafo 32; de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, asunto C-256/06, párrafo 36).

Más recientemente el Tribunal en la Sentencia de 17 de enero de 2008, *Theodor Jäger* contra *Landstul*, asunto C- 256/06, ha analizado si la normativa alemana a efectos del Impuesto sobre Sucesiones vulneraba el principio de libre circulación de capitales ya que, en la valoración de los bienes comprendidos en la transmisión *mortis causa*, utilizaba un método menos favorable de estimación y de cálculo del impuesto adeudado respecto a un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro. Finalmente, el Tribunal declaró:

“El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1), en relación con el artículo 73 D del Tratado CE (actualmente artículo 58 CE), debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que, a efectos del cálculo del impuesto de sucesiones sobre una herencia formada por bienes situados en el territorio de dicho Estado y por un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro,

- establece que se tomará en consideración el bien situado en ese otro Estado miembro por su valor venal, mientras que a un bien idéntico situado en el territorio nacional se aplicará un procedimiento especial de valoración cuyos resultados sólo corresponde, como media, al 10 % de ese valor venal, y

- reserva a los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional la aplicación de una exoneración fiscal concedida en función de tales bienes, así como la consideración de su valor residual únicamente en el 60 % de su importe”.

El Tribunal se ha ocupado de un supuesto similar en la Sentencia de 27 de enero de 2009, *Persche*, asunto C-318-07, también en relación con la normativa alemana pero, en este caso, respecto al Impuesto sobre la Renta. Se examina si vulneraría la libertad de circulación de capitales la deducibilidad fiscal de una donación a favor de un organismo declarado de

utilidad pública situado en Alemania, negándose este beneficio fiscal si el organismo se encontrase en otro país.

Aunque en la Ley estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se advierten medidas que infrinjan la libertad de circulación de capitales, el desmesurado uso de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas parece, en algunos casos, ir de nuevo en contra de un principio comunitario.

4.2.1. La reducción por transmisión de la vivienda habitual

Han sido muchas las Comunidades Autónomas que han regulado la reducción por transmisión de la vivienda habitual contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987. Básicamente, el beneficio fiscal consiste en la posibilidad que tiene el contribuyente de reducir la base imponible del tributo en un 95%, con un límite máximo de 122.606,47 euros, siempre que se mantenga la adquisición de la vivienda durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.

Comunidades Autónomas como Canarias, Extremadura y Galicia han incrementado el porcentaje de la reducción estatal, llegando en algunos supuestos al 100%, pero condicionan la aplicación del beneficio fiscal a la necesaria situación de la vivienda dentro del territorio de la Comunidad Autónoma competente. Tomando en consideración la jurisprudencia del TJCE, las mencionadas medidas parecen que tienen difícil encaje con la libertad de circulación de capitales.

4.2.2. Las reducciones por transmisión de empresas y explotaciones agrícolas

Varias Comunidades han regulado este tipo de reducciones fijando condicionantes más restrictivos que los establecidos por la legislación estatal. Así, tal y como hemos analizado al hilo de la libertad de establecimiento, Comunidades como Andalucía, Asturias, Galicia, Canarias, Castilla y León, La Rioja, Murcia y Valencia exigen para la aplicación de este

beneficio fiscal que el domicilio social de la entidad esté situado en el territorio de la Comunidad Autónoma. Tal y como ha manifestado el TJCE este tipo de disposiciones que distinguen entre un mejor o peor tratamiento tributario, en función de la situación del bien transmitido a título lucrativo, podrían ir en contra de libertad de circulación de capitales.

4.3. Normativa autonómica en el ISD y libre circulación de personas

Aunque de menor importancia cuantitativa, existen disposiciones autonómicas que parecen no tener acomodo con otra libertad establecida en el Tratado. Así, la Comunidad Valenciana ha establecido una bonificación a la cuota del 99%, en las adquisiciones *mortis causa* de determinados sujetos pasivos, siempre que estos contribuyentes tengan fijada su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Valenciana. La aplicación de un tratamiento tributario diferente en función de si se es o no residente en un determinado territorio parece no ser compatible con los principios comunitarios establecidos en el Tratado.

5. Conveniencia de revisar la imposición sobre sucesiones y donaciones

A lo largo de estos últimos años se ha reflexionado acerca de la conveniencia de mantener un gravamen sobre las sucesiones y donaciones. En la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea pervive un tributo de esta naturaleza, aunque se ha de reconocer que serían oportunas normas ordenadoras para un cierto grado de armonización de estos tributos y para que los Estados adopten decisiones que reduzcan en este ámbito las fuertes disparidades que actualmente se registran, impropias de un espacio común, y faciliten al máximo la coordinación y colaboración administrativas interestatales.

Varias son las razones que aconsejan mantener los gravámenes sobre sucesiones y donaciones.

a) En primer lugar, podemos afirmar que se somete a imposición una capacidad económica real. Al igual que se grava el salario que un contribuyente obtiene con su trabajo y, en este caso, parece que no se plantea ningún tipo de discusión, ¿por qué no se va a gravar la renta obtenida a través de una donación que, ni siquiera es fruto del trabajo del contribuyente? La adquisición gratuita de bienes y derechos debe ser considerada como una manifestación de riqueza.

b) La supresión de un tributo de estas características podría perjudicar la justicia del sistema tributario que, en nuestro caso, reclama el artículo 31 de la Constitución española. Se ha incrementado la importancia de los impuestos indirectos frente a la imposición personal sobre la renta. Si a ello añadimos la eliminación de los tributos patrimoniales se podría perjudicar la progresividad del sistema que quedaría limitada al ámbito del Impuesto sobre la Renta. Conviene recordar que en España la progresividad más perfecta es predicable actualmente del ISD, ya que para determinar la carga tributaria se atiende a la situación patrimonial del adquirente, al grado de parentesco y al importe de la adquisición lucrativa.

c) Su posible eliminación debería dar lugar a una reforma en el Impuesto sobre Sociedades o, de lo contrario, la neutralidad del sistema se vería perjudicada. Las adquisiciones gratuitas de las personas físicas no se someterían a imposición frente al gravamen en el Impuesto sobre Sociedades de este tipo de adquisiciones cuando una persona jurídica fuera la beneficiaria.

d) En nuestro ordenamiento tributario la eliminación del ISD supondría una pérdida de ingresos para las Comunidades Autónomas. Habría que adoptar medidas de compensación presupuestarias y se daría un paso atrás en la corresponsabilidad fiscal de estos entes territoriales.

La situación en la que se encuentra el tributo en España es un buen ejemplo para reflexionar sobre la necesidad de revisar los planteamientos actuales. La reforma del sistema de financiación autonómica cedió un espacio a las Haciendas autonómicas para que asumieran competencias normativas y aumentar así su corresponsabilidad fiscal. En la práctica existen importantes diferencias de tributación en función de cuál sea la Comunidad Autónoma competente para conocer del impuesto, ya que quedan algunas Comunidades que no han llevado al extremo el ejercicio de esas competencias normativas. No debe haber un espacio territorial con semejantes disparidades de carga fiscal. Además, determinadas medidas autonómicas tienen difícil encaje con las libertades comunitarias y la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, tal y como acabamos de ver.

Por ello, sería conveniente reflexionar sobre los siguientes aspectos:

a) Resulta necesario limitar las posibilidades de competencia fiscal y de deslocalización interna para evitar la divergencia en el tratamiento fiscal de las transmisiones *mortis causa e inter vivos*. Por un lado, se podrían modificar las facultades para establecer reducciones que lleven a la práctica supresión del tributo. Por otro, podría fijarse un mínimo de imposición estatal que deba ser respetado por todas las Comunidades y que evite la eliminación *de facto* del impuesto. Este mínimo común normativo tendría especial relevancia en la transmisión de empresas o participaciones en entidades, donde se aprecian las mayores divergencias entre las Comunidades. Sería conveniente que el Estado estableciera unos límites que determinen con claridad hasta dónde pueden llegar las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias normativas.

b) Algunos aspectos del régimen jurídico del impuesto deberían ser modificados ya que conllevan un mal funcionamiento del tributo. Así, respecto a la bonificación por transmisiones de empresas no parece oportuno incluir dentro de este concepto a un conjunto inmobiliario arrendado, por el solo hecho de contar con

una persona contratada y un local. En la práctica esta previsión beneficia a los grandes patrimonios inmobiliarios, que pueden eludir fácilmente el tributo. Entendemos que dicha calificación debe ser revisada.

c) De los cuadros anteriores se desprende que tenemos en España unos tipos de gravamen superiores a los existentes en varios países de la Unión Europea (como antes advertimos, en el caso de transmisiones gratuitas entre extraños, si el adquirente tiene ya un patrimonio superior a 4 millones de euros, el tipo impositivo marginal puede elevarse hasta el 81,6% como consecuencia de la aplicación de los coeficientes multiplicadores). Podría pensarse en su reducción y en la elevación del importe del mínimo exento simplificando la tarifa que cuenta con numerosos tramos.

d) Finalmente, la mayoría de Comunidades Autónomas han instaurado el sistema de autoliquidación del impuesto. Sería aconsejable simplificar su declaración para evitar elevados costes formales en el cumplimiento de este tributo debido a la complejidad de su régimen jurídico.

6. Recapitulación

Estos breves comentarios pretenden poner de manifiesto que las disparidades territoriales de la imposición sobre sucesiones y donaciones, tanto si nos referimos al ámbito de la Unión Europea como al territorio de cada Estado miembro, pueden derivar en una situación de competencia fiscal inoportuna o improcedente, que en ningún caso colabora a la creación de un espacio común; sobre todo si un Estado (o, en nuestro caso, una Comunidad Autónoma) llega al extremo de eliminar este tipo de tributos o de reducir su carga a cuantías simbólicas. Somos conscientes de que en el momento actual se esgrimen múltiples argumentos a favor de la desaparición de estos tributos; algunos de esos argumentos son, en verdad, dignos de consideración; si triunfan en algunos de los Estados más

relevantes de la Unión cundirá el ejemplo. Sin embargo, nos remitimos a las razones que, en nuestra opinión, justifican su existencia, en virtud de las cuales, y habida cuenta de la situación actual en los distintos Estados miembros, consideramos necesaria una revisión del tema a efectos de evitar las disparidades que se traducen en una evidente competencia fiscal y que podrían perjudicar la justicia de los sistemas tributarios nacionales.