



Fecha de recepción: 11/09/2017 - Fecha de aceptación: 05/10//2017

LA ESPERADA REFORMA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ANDALUCÍA, Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE IGUALDAD, PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD.

M^a José Lario Parra

Doctora en Derecho

Profesora de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Jaén

RESUMEN:

En este trabajo se analizan las modificaciones introducidas en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en la Comunidad Autónoma Andaluza, por el Decreto-ley 4/2016, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y posteriormente por la Ley del Presupuesto de la Comunidad Autónoma, publicada el día 29 de diciembre de 2016, y que afecta a la adquisición de la vivienda habitual, a la transmisión de las explotaciones agrícolas y al mínimo exento de tributación. Se analiza en el último apartado la relación de este impuesto y los principios constitucionales de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

ABSTRACT:

This paper analyzes the modifications introduced in the Inheritance and Donation Tax in the Andalusian Autonomous Community, by Decree-Law 4/2016, of July 26, of urgent measures related to the Inheritance and Donation Tax, and later by the Law of the Budget of the Autonomous Community, published on December 29, 2016, which affects the acquisition of the habitual residence, the transfer of agricultural holdings and the minimum exempt from



taxation. It analyzes in the last section the relation of this tax and the constitutional principles of equality, progressivity and non-confiscation.

PALABRAS CLAVE

Impuesto Sucesiones y Donaciones. Igualdad, progresividad, no confiscatoriedad.

KEYWORD

Inheritance and Donations Tax. Equality, progressivity and non-confiscation.

Sumario:

1.- Antecedentes. 2.- Transmisiones *mortis causa* de la vivienda habitual. 3.- Transmisión *mortis causa* o *inter vivos* de las explotaciones agrícolas. 4.- Reducción del mínimo exento. 5.- El ISD y su relación con los principios constitucionales. 6.- Reflexión crítica. 7.- Bibliografía.

1.- Antecedentes.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se regula en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. El Reglamento que lo desarrolla es el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Es éste un impuesto que se exige en todo el territorio nacional, si bien, como sabemos, está cedido a las Comunidades Autónomas. Hay que tener en cuenta que lo que se cede a las Comunidades Autónomas es el rendimiento del impuesto producido en su territorio; entendiendo como producido en el territorio de una Comunidad Autónoma, el rendimiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) de los sujetos pasivos residentes en España, en función de los criterios previstos en el artículo 32.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, esto es, en función de la residencia habitual del causante en caso de adquisiciones *mortis causa*, lugar dónde radiquen los inmuebles en el supuesto de donaciones de inmuebles, etc.

Además, las Comunidades Autónomas, podrán asumir competencias normativas respecto del ISD en las siguientes materias: reducciones en la base imponible, tarifa del impuesto,



cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones en la cuota, y algunos aspectos sobre la gestión y liquidación del impuesto.

Antes de nada hemos de señalar que estas reducciones, a las que hemos hecho referencia, reguladas en el ISD y que aplican las Comunidades Autónomas pueden ser de tres tipos:

- a) las reducciones estatales que son las comunes a todas las comunidades,
- b) las mejoras autonómicas de dichas reducciones estatales, y
- c) las reducciones propias de cada comunidad.

Pues bien, es en esta materia, referida a las competencias que pueden asumir las Comunidades Autónomas, y en concreto a las reducciones aprobadas recientemente en la Comunidad Autónoma de Andalucía, es sobre la que queremos centrar el objeto de estudio en este artículo.

En lo concerniente a las normas autonómicas vigentes en Andalucía, se regulan en los artículos 17 a 22 quater del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

En este sentido la reforma operada por parte de la Comunidad Autónoma Andaluza sobre este impuesto se ha llevado a cabo en dos fases. En una primera fase la Consejería de Hacienda y Administración Pública publicó el día 1 de agosto de 2016 el Decreto-ley 4/2016, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y que entraría en vigor al día siguiente, esto es, el día 2 de agosto de 2016, y por el que se introducen dos modificaciones importantes en la regulación del ISD:

En primer lugar, se modifica la mejora de la reducción estatal de la base imponible de las transmisiones *mortis causa* de la vivienda habitual del causante (según la clasificación que hemos antes sobre las reducciones del ISD se correspondería con las del apartado b)) y,

En segundo lugar, se introduce una nueva reducción autonómica de la transmisión *mortis causa o inter vivos* de las explotaciones agrícolas, (según la clasificación anterior correspondería con las del apartado c)).



Como decíamos, en una segunda fase de la reforma, y que entró en vigor el día 1 de enero de 2017, se implantará el mínimo exento de tributación, regulado en la Ley del Presupuesto de la Comunidad Autónoma, publicada el día 29 de diciembre de 2016.

Dicho esto, vamos a analizar a continuación cada una de estas modificaciones.

2.- Transmisiones *mortis causa* de la vivienda habitual.

La primera modificación que regula el Decreto ley 4/2016 de 26 de julio es la referida a la mejora de la reducción estatal de la base imponible para las adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual del causante, de modo que se elimina el límite máximo de aplicación y se establece una escala que hace depender el porcentaje de la reducción del valor real del inmueble adquirido por cada sujeto pasivo, según dice la exposición de motivos del mencionado Decreto Ley, "con la finalidad de dar mejor cumplimiento al principio de capacidad contributiva".

De tal forma que el porcentaje de reducción puede llegar hasta el 100% si la vivienda tiene un valor de hasta 123.000 euros, y de al menos el 95% cuando la vivienda tenga un valor superior a 242.000 €, mientras que el porcentaje de reducción estatal es del 95% del valor de la vivienda habitual con el límite de 122.606,47. Es decir, la Comunidad Autónoma andaluza mejora el porcentaje de reducción estatal, ya que para un mismo valor de la vivienda (122.606,47) el Estado aplica el 95% de reducción y la Comunidad Autónoma el 100%.

Sin embargo, para que el sujeto pasivo pueda aplicarse esta deducción es necesario que se trate del cónyuge, ascendiente o descendiente del causante, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años y que, además, haya convivido con el causante durante, al menos, los dos años anteriores al fallecimiento.

Vemos como, esta reducción que al principio, parece interesante, a medida que avanzamos en la lectura del texto de la norma, se va complicando, toda vez que podemos comprobar que, en primer lugar, no todos los sujetos pasivos tendrán derecho a aplicársela, pues dependerá del grado de parentesco, y a su vez, en los parientes colaterales, de la edad, ya que deberán tener más de sesenta y cinco años, y en segundo lugar, deberán haber convivido con el causante, como mínimo los dos años anteriores al fallecimiento, lo que lo complica y reduce aún más la posibilidad de poder aplicarse la referida reducción.



Pero no queda ahí todo, puesto que además de cumplir los requisitos anteriores será necesario mantener la adquisición de la vivienda durante los tres años siguientes al fallecimiento del causante; si bien es cierto que este requisito se ha reducido, pues antes de la reforma el periodo de permanencia de la vivienda en poder del heredero, debía ser de diez años, siendo este el mismo periodo que exige el Estado para poder beneficiarse de esta reducción.

En resumen, podemos decir, que si bien hay una ampliación en el porcentaje de reducción por la adquisición de la vivienda habitual, lo que no deja de ser una mejora en la fiscalidad del sujeto pasivo, es necesario cumplir una serie de requisitos, que va a reducir el número de contribuyentes que puedan beneficiarse de la misma.

3.- Transmisión *mortis causa* o *inter vivos* de las explotaciones agrícolas.

En el caso que ahora nos ocupa, esta nueva reducción del ISD para explotaciones agrarias en Andalucía, se trata de una reducción propia de esta comunidad, y dicha calificación resulta trascendental a la hora de analizar la operación en el conjunto del sistema impositivo.

Según se expone en la Exposición de motivos del citado Decreto-ley 4/2016, de 26 de julio, en el mismo se vienen a adoptar las modificaciones tributarias requeridas para el desarrollo del objetivo planteado por el Gobierno Andaluz, en la vertiente de los ingresos tributarios, y vinculadas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Entre las medidas adoptadas, la que aquí nos interesa, es una nueva reducción autonómica por la adquisición «*mortis causa*» e «*inter vivos*» de una explotación agraria, por medio de la que se flexibiliza el requisito exigido en la normativa vigente de ejercicio de la actividad agraria de manera personal y directa por el transmitente, y se suprime el de que constituya su principal fuente de renta. Además, se reduce el periodo de mantenimiento de la explotación adquirida de diez a cinco años. Esta reducción propia será de aplicación tanto a parientes directos como a los asalariados agrarios con determinados requisitos.

Su finalidad, dice la exposición de motivos, es facilitar la sucesión de la explotación agraria a fin de lograr la continuidad de dichas actividades económicas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Asimismo, con esta medida se pretende fomentar la principal actividad productiva de Andalucía, y mantener una estrategia de éxito en estos últimos



treinta años como ha sido la de fijar población en las zonas rurales a través de políticas públicas que priman los equipamientos en los pequeños municipios e impulsan el desarrollo sostenible.

La regulación del decreto-ley en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía se contempla en el artículo 110 del Estatuto de Autonomía que establece que «en caso de extraordinaria y urgente necesidad el Consejo de Gobierno podrá dictar medidas legislativas provisionales en forma de decretos-leyes, que no podrán afectar a los derechos establecidos en este Estatuto, al régimen electoral, ni a las instituciones de la Junta de Andalucía. No podrán aprobarse por decreto-ley los presupuestos de Andalucía».

La importancia del sector agrícola en Andalucía sitúa a este colectivo como uno de los más importantes en el ámbito autonómico de la Comunidad Autónoma, por lo que resulta necesaria de forma urgente la adopción de medidas fiscales que favorezcan una sucesión beneficiosa para los agentes implicados en aras de la protección del tejido económico andaluz.

Recientemente se han producido dos circunstancias que inciden sobre la necesidad de realizar una modificación normativa de forma urgente a fin de facilitar la transmisión intergeneracional de explotaciones agrarias. Una, los previsibles efectos de la asignación definitiva de los derechos de pago al trasladar al mapa autonómico la reforma de la Política Agrícola Común Europea (PAC), y otra la incertidumbre generada entre el sector agroalimentario exportador andaluz por las consecuencias que pueda tener la salida del Reino Unido de la Unión Europea.

En el citado Decreto Ley se añade un nuevo artículo 22 quáter con la siguiente redacción, pasando el actual artículo 22 quáter a ser 22 quinquies:

«Artículo 22 quáter. Reducción autonómica por la adquisición “mortis causa” e “inter vivos” de explotaciones agrarias.

1. Para el supuesto de adquisición “mortis causa” e “inter vivos” de una explotación agraria por el cónyuge o descendientes del causante o donante, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 17.1.a) y b) de la presente Ley¹, se establece una reducción propia en la base imponible del 99%, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

¹ Decreto ley 1/2009 de 1 de septiembre que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos:

Artículo 17. Mejora de las reducciones de la base imponible mediante equiparaciones.

1. A los efectos establecidos en el apartado 2 de este artículo, se establecen las siguientes equiparaciones:



a) Que el causante o donante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha del fallecimiento o donación.

No obstante, en el caso de que el causante o donante se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida a la fecha del fallecimiento o donación, dicha actividad agraria deberá estar ejerciéndose de forma habitual, personal y directa por su cónyuge o por alguno de sus descendientes, ya sea mediante contrato laboral remunerado con el titular de la explotación agrícola, o mediante la explotación directa de éstos, en caso de que le sean cedidas las explotaciones agrícolas por cualquier negocio jurídico.

En tal caso, la reducción se aplicará únicamente al cónyuge o descendientes que ejerzan la actividad agraria y que cumplan los demás requisitos establecidos.

b) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante o a la donación, salvo que falleciese dentro de este plazo.

2. La reducción prevista en el apartado 1 anterior, será aplicable a aquellos adquirentes que, sin tener la relación de parentesco con el transmitente que se determina en el mismo, cumplan los siguientes requisitos y condiciones:

a) Las parejas de hecho inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía se equiparán a los cónyuges.

b) Las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparán a los adoptados.

c) Las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparán a los adoptantes.

Se entiende por acogimiento familiar permanente o preadoptivo el constituido con arreglo a la Ley 1/1998, de 20 de abril, de los Derechos y la Atención al Menor, y las disposiciones del Código Civil.

2. Las equiparaciones previstas en el presente artículo se aplicarán exclusivamente a los siguientes elementos previstos en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

a) Las reducciones en la base imponible referidas en el artículo 20 de la misma.

b) Los coeficientes multiplicadores regulados en el artículo 22 de dicha Ley.



- a) Que el causante o donante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha del fallecimiento o donación o, en su caso, se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida.
- b) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante o a la donación, salvo que falleciese dentro de este plazo.
- c) Que el adquirente tenga un contrato laboral con el transmitente a jornada completa, que esté directamente relacionado con el ejercicio de la actividad agraria de la explotación, que conste en la Tesorería General de la Seguridad Social por afiliación el Régimen General, que esté vigente a la fecha del fallecimiento o donación y que acredite una antigüedad mínima de cinco años en la misma.
- d) Que el adquirente tenga la condición de agricultor profesional o, en su caso, que la obtenga en el plazo de un año desde la adquisición.

3. La reducción prevista en este artículo será incompatible, para una misma adquisición y contribuyente, con la aplicación de la reducción por empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y con las reducciones previstas en los artículos 21 y 22 ter de esta Ley. Asimismo, esta reducción es incompatible con los beneficios fiscales establecidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

4. A los efectos de este artículo los términos “explotación agraria” y “agricultor profesional” son los definidos en el artículo 2 apartados 2 y 5 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.»²

² Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias: artículo 2.2. *Explotación agraria*, el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica.

5. *Agricultor profesional*, la persona física que siendo titular de una explotación agraria, al menos el 50 % de su renta total la obtenga de actividades agrarias u otras actividades complementarias, siempre y cuando la parte de renta procedente directamente de la actividad agraria de su explotación no sea inferior al 25 % de su renta total y el volumen de empleo dedicado a actividades agrarias o complementarias sea igual o superior a la mitad de una Unidad de Trabajo Agrario.



Vemos como el decreto establece una reducción automática del 99 % en herencias o donaciones de explotaciones agrarias para facilitar el relevo generacional en este sector clave de la economía regional. Y los requisitos para acceder a esta desgravación, se flexibilizan, de forma que ya no será necesario que el ejercicio de la actividad agrícola se desarrolle de manera personal y directa por la persona fallecida que deja la herencia, sino también por su cónyuge o descendientes en los casos en los que el titular de la explotación estuviera jubilado o en situación de incapacidad permanente.

Hasta la reforma, para aplicar la reducción del 99 % a los negocios agrícolas personales que sean heredados, se exigía que la actividad se desarrolle habitual, personal y directa y que constituyera su principal fuente de renta. Ahora se suprime esta condición, dada la naturaleza de los rendimientos de este tipo de empresas altamente dependientes de la temporalidad de las campañas agrícolas.

En las herencias y donaciones de explotaciones agrarias también se reduce el periodo de mantenimiento de la actividad para beneficiarse de las deducciones fiscales, desde diez a cinco años, es decir, que el adquirente de la explotación agrícola podrá transmitir la misma transcurridos cinco años (en lugar de diez) sin perder la bonificación aplicada en el impuesto cuando la heredó o recibió en donación.

En conclusión, la medida adoptada en el Decreto-Ley de Medidas Urgentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (publicado el 1 de agosto en el BOJA nº 146) supone una importante reducción del 99% de la base imponible por transmisión de empresa individual agrícola, aún cuando dicha actividad no constituya la principal fuente de renta del causante, y puede ser además de aplicación a parientes directos (cónyuge, descendientes o adoptados del causante) o asalariados sin parentesco con al menos cinco años de vinculación a la explotación. Se ha producido un gran avance en el fomento del relevo generacional y la continuidad de la actividad agraria evitando en muchos casos el abandono de explotaciones, la pérdida de empleo o el quebranto económico de quien se inicia en la actividad.

Sin embargo, se mantienen determinados condicionantes que pueden dejar fuera a miles de personas del sector agrario, así como otras cuestiones que aclarar o corregir con relación a esta reforma. Por ejemplo, no contempla el arrendamiento a la hora de aplicarle al adquirente familiar la reducción, o si se trata de una donación “inter vivos” no resultaría de aplicación la



exención establecida en la declaración de la Renta para las ganancias patrimoniales. Vamos a analizar este último supuesto detenidamente.

Pongamos un supuesto en el que un empresario/profesional que tiene una explotación agraria y que está pensando en transmitir por donación a su hijo ("transmisión *inter vivos*"), quien seguirá trabajando en ella y explotándola. Siendo así, a la vista de esta nueva reducción andaluza, y cumpliendo los dos únicos requisitos (que el donante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa, y que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes), estaría pensando que transmitirá su negocio tributando el adquirente sólo por un 1% del valor del mismo. Y no se equivocaría, en el ISD, se podría aplicar la reducción propia del 99%, pero... ¿qué pasará con el incremento patrimonial que se ocasiona en el donante-transmitente?

El art. 33.3. c) de la L. 35/2006 del IRPF dice que no existirá ganancia o pérdida patrimonial en el supuesto de transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del art. 20 de la L. 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.

El art. 20.6 de la L. 29/1987 del ISD, al que remite el art. 33.3.c) de la L.35/2006, del IRPF, es el que recoge y regula la reducción estatal por transmisión de participaciones "*inter vivos*" de una empresa individual o negocio profesional, que remite a su vez para poder aplicar la reducción que regula, al cumplimiento de la exención del art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esto que parece un trabalenguas quiere decir en definitiva que, para que la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto con la transmisión por donación de la explotación agraria quede "exenta" de tributación en el donante, dicha explotación agraria debe de cumplir con los requisitos de la aplicación de la reducción estatal, que es estar exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio, porque de lo contrario, el donante deberá tributar en su IRPF, como ganancia patrimonial, por la diferencia entre el valor de adquisición de la explotación y el valor de la transmisión. Así que, en definitiva, cumpliendo con los requisitos de la exención en el impuesto sobre el patrimonio, también se cumpliría con los requisitos de la mejora andaluza de la reducción por transmisión de empresa individual o negocio profesional que había anteriormente, que es también del 99 % como la nueva reducción. Por tanto, volvemos al punto de partida y no se estaría consiguiendo el objetivo de la medida que es, según el preámbulo del Decreto-Ley 4/2016, facilitar la sucesión de la explotación agraria, porque... ¿qué donante transmitirá su



explotación agraria a su hijo, sabiendo que tendrá que tributar en su IRPF por el supuesto incremento patrimonial que la explotación haya tenido? ¿quizá salga más cuenta esperar a transmitir “*mortis causa*”?

En este sentido se ha pronunciado la Consulta Vinculante D.G.T. de 27 de junio de 2013, que trata este asunto al resolver sobre una cuestión planteada por un ciudadano, titular de una explotación agrícola, jubilado, que pretendía donarla en favor de sus hijos y que la D.G.T. estimó que no cumplía los requisitos exigidos por el art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para poder aplicarse la referida reducción del art. 20.6 de la L. 29/1987 del ISD.

Analizamos la segunda opción, transmitir “*mortis causa*”, opción mucho más recomendable si lo que se busca es ahorrar impuestos.

Así, como señala Llamas Rodríguez³, si transmitimos la explotación agraria con ocasión del fallecimiento de quien ha venido ejerciendo la actividad, podremos beneficiarnos realmente de los requisitos que esta nueva reducción del ISD tiene frente a la anterior que se aplicaba en Andalucía, y es que obteniendo el mismo porcentaje de reducción que antes, el 99%, se pueden cumplir los dos únicos requisitos más fácilmente. Y con respecto al IRPF de la ganancia que genera dicha transmisión “*mortis causa*”, no tributaría, porque según el art. 33.3. b) de la L. 35/2006 del IRPF, "no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente" (es lo que coloquialmente se conoce como que las plusvalías del muerto no tributan).

En definitiva, si la finalidad de la nueva medida era facilitar la sucesión de la explotación agraria, como se recoge en la exposición de motivos, se ha conseguido sólo en el caso “*mortis causa*”, porque en las transmisiones “*inter vivos*”, esto es en las donaciones, el donante transmitente tendrá que tributar en el IRPF la ganancia patrimonial generada, lo que echará atrás a muchas personas a la hora de efectuar una posible donación.

4.- Reducción del mínimo exento.

³ Llamas Rodríguez, I: *Explotación Agraria: Reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Andalucía*. 19 octubre, 2016, Tribuna fiscal, <http://www.ineaf.es/tribuna>.



El decreto ley mencionado en los apartados anteriores supone la primera fase de la reforma del impuesto. La segunda fase, se ha tramitado en la Ley del Presupuesto de la Comunidad Autónoma, publicada el día 29 de diciembre de 2016 en el BOJA y entró en vigor el día 1 de enero de 2017, y pretende corregir el error de salto que afectaba al tributo y mejorar la ponderación de las deducciones y los requisitos de acceso a las bonificaciones. De este modo, se aumenta el mínimo exento de tributación para las herencias recibidas por parientes directos, esto es, los parientes pertenecientes a los grupos I y II⁴, y que pasa de 175.000 euros a 250.000 euros por heredero.

Analizando detenidamente la reforma, la citada modificación se puede dividir en dos aspectos:

Primero: Se incrementa la reducción, al poder aplicarse sobre bases imponibles no superiores a 250.000 € (antes de la reforma se aplicaba la reducción a bases no superiores a 175.000 euros).

Ahora bien, a pesar de este incremento, hay que tener en cuenta que continuaran manteniéndose los requisitos exigidos para su aplicación, y que no siempre son conocidos por los contribuyentes, y que son los siguientes:

1.- Que quien herede sea descendiente, ascendiente o cónyuge del fallecido. Por tanto, esta reducción no resulta de aplicación si, por ejemplo, se recibe una herencia de un tío.

2.- Que el patrimonio preexistente de quien recibe la herencia no sea superior a 402.678,11 €, para cuya cuantificación debe tenerse en cuenta las normas específicas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Segundo: Establecimiento de una reducción para contribuyentes con bases imponibles entre 250.000 € y 350.000 €.

Para aquellos contribuyentes con bases imponibles superiores a 250.000 €, pero iguales o inferiores a 350.000 €, se establece una reducción consistente en una cantidad variable que, sumada a las restantes reducciones aplicables, no podrá exceder de 200.000 €.

⁴ Grupo I: descendientes y adoptados menores de 21 años,

Grupo II: descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes. (Artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).



No obstante, al igual que en el caso anterior, deben realizarse importantes matizaciones que limitan su aplicación:

1.- El contribuyente debe cumplir los 2 requisitos anteriormente citados, es decir, ser descendiente, ascendiente o cónyuge del fallecido y, además, tener un patrimonio preexistente no superior a 402.678,11 €.

2.- Además, hay que destacar especialmente que para computar la reducción máxima de 200.000 € deben sumarse las restantes reducciones que pudiera aplicar el contribuyente. Esto supone un importante menoscabo a la hora de su aplicación, ya que será relativamente frecuente que los contribuyentes también tengan derecho, por ejemplo, a la reducción por adquisición de la vivienda habitual del familiar fallecido, lo que en la práctica conllevará que en muchos casos esta reducción no pueda aplicarse o se aplique en un reducido importe.

A todo ello también hay que sumar que en los habituales supuestos en los que se divide el dominio de los bienes o derechos adquiridos (nuda propiedad y usufructo), los límites de 250.000 € o 350.000 € anteriormente citados estarán referidos al valor íntegro de los mismos, y no solo al valor de lo recibido por el heredero.

En definitiva, entendemos que si bien esta reforma del Impuesto puede beneficiar en casos muy concretos a determinados herederos, lo cierto es que no supondrá ninguna novedad práctica para gran parte de los contribuyentes a los que no les afectará en absoluto la presente reforma, a la hora de heredar los bienes de sus familiares, ya que seguirán soportando un elevado coste fiscal.

Además, especialmente criticable es que esta reforma continúa manteniendo el «error de salto», que hace especialmente sangrante la tributación por parte de aquellos sujetos pasivos que, por tener una base imponible levemente superior a 250.000 € (o 350.000 €, según los casos) están sometidos a unos elevadísimos tipos de gravamen.

5.- El ISD y su relación con los principios constitucionales.

Establece el artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978, que:

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".



Este precepto atribuye, a todos los ciudadanos (nacionales y extranjeros), el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, a través de los tributos, en función de su capacidad económica y de acuerdo con los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, como inspiradores de un sistema tributario justo.

De igual forma, el artículo 3.1 de la L.G.T. al regular los principios de ordenación y aplicación del sistema tributario, recoge, entre otros, estos tres principios, al disponer que:

"La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad".

Vamos a analizar a continuación cada uno de estos tres principios y su relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En cuanto al principio de igualdad, hay que señalar en primer lugar, que esta igualdad se define de dos formas diferentes: una, según la cual, dos personas con la misma capacidad económica deben contribuir de la misma forma (llamada igualdad horizontal), y otra, según la cual dos personas con diferente capacidad económica deben contribuir de diferente forma según la capacidad económica de cada uno (igualdad vertical o desigualdad de trato). El tratamiento igual, en palabras de González Sánchez⁵, no coincide exactamente con un tratamiento unitario para todos los obligados tributarios, sino que dicho tratamiento ha de ser medido con arreglo a las circunstancias económicas, personales y sociales que en cada caso correspondan. La igualdad, continúa, en lo que concierne al establecimiento y exigencia de las obligaciones y deberes formales implica un tratamiento equivalente en situaciones iguales y un tratamiento diferente cuando las situaciones sean distintas. En este mismo sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional en sentencia número 76, de 26 de abril de 1990 (fundamento jurídico noveno) señalando que: "a iguales supuestos de hecho corresponden iguales consecuencias jurídicas; de manera que no toda desigualdad de trato supone una infracción del artículo 14 CE, solo aquellas desigualdades que producen diferencias en situaciones iguales y que carecen de justificación objetiva y razonable; para que las diferencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin".

⁵ González Sánchez, C.: "Los principios jurídicos del procedimiento de aplicación de los tributos". Ed. Ratio Legis, 2015, pág. 240.



Pues bien, aclarado esto, hemos de señalar en segundo lugar que, como decíamos al principio de este artículo, es éste un impuesto que se exige en todo el territorio nacional, si bien, está cedido a las Comunidades Autónomas, cesión que se refiere, tanto al rendimiento del impuesto producido en su territorio, como la posibilidad de asumir competencias normativas en las siguientes materias: reducciones en la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones en la cuota, y algunos aspectos sobre la gestión y liquidación del impuesto. Y es esta capacidad normativa de las CCAA, lo que está ocasionando que en unas comunidades se pague más que en otras, y dando lugar a situaciones en las que dos ciudadanos con las mismas condiciones familiares y económicas y que residan en dos comunidades autónomas diferentes, tributen en el impuesto de sucesiones por una cantidad distinta, y, por tanto, atentando contra el principio de igualdad, según la definición que del mismo hemos apuntado anteriormente, lo que en términos de Ávila Pozuelo⁶ "no solo viola el principio de igualdad, sino que crea un problema de competencia entre comunidades, pudiendo ocasionar fuga de capitales de una comunidad a otra", ya que en los últimos años muchos ciudadanos están cambiando su residencia fiscal hacia las comunidades autónomas en las que el mismo se encuentra menos gravado.

Pero además el hecho de que dos situaciones iguales determinen una tributación distinta, se debe, no a la capacidad económica, sino a la residencia de la persona fallecida, circunstancia ésta, la residencia del fallecido, que nada tiene que ver con la capacidad económica del contribuyente del impuesto, que es el heredero⁷, y que es, a nuestro entender, el criterio que debería prevalecer al establecer el impuesto, según la definición que hemos dado del principio de igualdad.

El segundo de los principios que recogen tanto el citado artículo 31.1 CE, como el artículo 3.1 de la L.G.T, es el de progresividad. Para entenderlo nos remitimos a la definición que hemos dado del principio de igualdad, al referirnos a la igualdad vertical, es decir, al hecho de que dos personas con distinta capacidad económica, deben contribuir al impuesto de forma

⁶ Ávila Pozuelo, J.- "Constitucionalidad del impuesto sobre sucesiones". Tribuna Fiscal, 22 de marzo, 2017 www.ineaf.es/tribuna/.

⁷ Aresti Escrivá de Romani, A. y Alemán Bellido, J.I.. "Impuesto de Sucesiones y principio de igualdad". El País, Economía, Tribuna, 17.10.2013.

diferente; es aquí cuando aparece el principio de progresividad, según el cual el deber de contribuir será mayor en el contribuyente que tenga mayor capacidad económica, y así progresivamente.

Como señala González Sánchez⁸, la progresividad tributaria se puede conseguir de distintas formas, así estableciendo mínimos exentos, exenciones y supuestos de no sujeción, aplicando tipos progresivos, deducciones en las bases, en la cuota y en la deuda tributaria. Puede operar en los distintos tributos (tasas, contribuciones especiales e impuestos) y sobre sus elementos esenciales (hecho imponible, exenciones, obligados tributarios, bases, tipos impositivos, cuota y deuda tributaria). La técnica utilizada puede incidir en la naturaleza de la progresividad y en su magnitud.

Pues bien, como hemos analizado en el apartado cuarto de este artículo, una de las reformas llevadas a cabo en el ISD en Andalucía, viene referida al incremento del mínimo exento de tributación, que pasa de 175.000 a 250.000 euros, así como que se establece una reducción para las bases imponibles que se encuentren entre 250.000 y 350.000 euros. Vemos, pues, como estas reducciones autonómicas se establecen en dos tramos:

- Que los bienes y derechos adquiridos no excedan de 250.000 euros.
- Que los bienes y derechos adquiridos se encuentren comprendidos entre 250.000 y 350.000 euros.

Por tanto, como plantea Ávila Pozuelo ¿qué ocurre con el contribuyente que hereda 350.001 euros? resulta evidente que con tan pocos tramos y tan espaciados entre sí, se generaliza la tributación y por lo tanto la progresividad es nula⁹.

En cuanto al tercero de los principios que vamos a estudiar, el de no confiscación, es un principio informador de un sistema tributario justo (artículo 31.1 CE) y de la ordenación del sistema tributario (artículo 3.3 de la L.G.T.). Para González Sánchez¹⁰ "es un principio novedoso establecido en la CE de 1978 y que presenta las siguientes características: a) Está referido al sistema tributario; b) se encuentra formulado con un carácter negativo; c) supone un límite al Poder tributario, en cuanto a la captación de recursos; d) no se formula como una declaración

⁸ González Sánchez, C.- "*Los principios jurídicos...*". op. cit., pág. 241.

⁹ Ávila Pozuelo, J.- "*Constitucionalidad...*" op.cit

¹⁰ González Sánchez, C.- "*Los principios jurídicos...*". op. cit., pág. 242.



institucional de que el tributo en si sea confiscatorio. Se puede calificar como un principio que afecta al resultado de la aplicación del sistema tributario, ya que la CE dispone: *...en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*"

En relación con el ISD, al ser un impuesto que puede alcanzar tipos marginales superiores al 80%, comenta Martín Rodríguez¹¹, dichas cifras pueden entrar en conflicto con el principio de no confiscatoriedad recogido en el artículo 31 de la Constitución española. En este sentido, al estudiar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en torno a este principio, encontramos que la labor sobre este tema ha sido, tanto desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo, muy limitada¹². El propio Tribunal, en STC 150/1990, de 4 de octubre (RTC 1990/150), reconoce que el contenido de la confiscatoriedad en el ámbito tributario dista de hallarse doctrinalmente clarificado, al contrario de lo que sucede en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria (FJ 9).

En esta misma sentencia, el TC se limitó, en un principio, a recopilar tres posiciones doctrinales diferentes en torno al contenido de la no confiscatoriedad: " hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite -por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario"¹³. Y es sobre esta última posición doctrinal (como limite al principio de progresividad) sobre la que el intérprete constitucional se pronuncia afirmando que "para que un tributo se considere confiscatorio se deba agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, llegando a privar al sujeto de sus rentas y propiedades".

Pero como señala Martín Rodríguez¹⁴, "resulta bastante obvio que agotar la riqueza imponible (el 100%) es el límite último de la confiscatoriedad, por lo que al dibujar el límite máximo en el 100% del tipo medio, el TC no ha delimitado nada ni ha solucionado nada, más

¹¹ Martín Rodríguez, J.M.: *"El impuesto de Sucesiones y Donaciones a la luz del principio de no confiscatoriedad, una visión comparada"*. Conference paper, pág.1. Marzo 2015 <http://www.researchgate.net/publication/282574085>.

¹² Araguas Galcera, I.: *" El principio de no confiscatoriedad en la constitución española"*. Constituição, Economía e Desenvolvimento: Revista de Academia Brasileira de Direito constitucional, 2010,, nº:3, pág. 11

¹³ Martín Rodríguez, J.M.: *"El impuesto de Sucesiones y Donaciones..." op. cit.*, pág.7.

¹⁴ Martín Rodríguez, J.M.: *"El impuesto de Sucesiones y Donaciones..." op. cit.*, págs.1 y 8.



bien ha incrementado la confusión, pues parece amparar dentro del sistema cualquier tributación que no alcance en términos absolutos este nivel."

Por tanto, nos encontramos a la vista de esta sentencia, que no podemos afirmar que el TC determinase que la normativa reguladora del ISD vulnere el principio de no confiscatoriedad. Si bien no es esa la visión que en el momento actual tiene la sociedad española, que considera, como ya en su día advirtió Checa González¹⁵ que "mediante este impuesto se gravaban bienes que integran un patrimonio que ya ha tributado en sede del causante, (bien en forma de renta, bien como patrimonio) y que además seguirán tributando en vida del heredero o legatario."

6.- Reflexión crítica.

Una vez analizadas cada una de las modificaciones introducidas por la reforma fiscal del IRPF, nos hacemos la siguiente pregunta: ¿A quién afecta esta reforma fiscal?

Tal y como hemos desarrollado a lo largo de este artículo ésta reforma va a afectar a pocos contribuyentes, ya que es necesario cumplir una serie de requisitos (grado de parentesco, edad, etc.) para beneficiarse de la reducción en la transmisión *mortis causa* de la vivienda habitual.

De igual forma, en cuanto a las explotaciones agrícolas, si bien, en el caso de la transmisión *mortis causa* se facilita dicha sucesión, no ocurre lo mismo en el caso de las donaciones, toda vez que, como hemos visto, el donante transmitente tendrá que tributar en el IRPF la ganancia patrimonial generada, lo que reducirá el número de personas que decidan efectuar una posible donación.

Y por último, en cuanto al incremento del mínimo exento de tributación a 250.000 euros afectará solo a los contribuyentes que cumplan los requisitos previstos en la ley (grado de parentesco y , además, tener un patrimonio preexistente no superior a 402.678,11 €.)

Todo ello nos lleva a pensar que, en definitiva, a la mayor parte de los contribuyentes no les afectará la presente reforma.

¹⁵ Checa González, C: "*La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*", Marcial Pons. Idelco, Madrid, 1996, pág. 146-147.



Y en cuanto al hecho de que este impuesto pueda atentar contra los principios reconocidos en nuestra Constitución, de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, ya hemos visto como, en un principio, podemos pensar, tal y como hemos explicado a lo largo de este artículo, que verdaderamente no existe igualdad a la hora de aplicar el impuesto, que la progresividad, según hemos dicho, es nula, y que el principio de no confiscatoriedad, a pesar de los escasos pronunciamientos y de la vaga precisión del Tribunal Constitucional, no se aplica, puesto que en la actualidad, en Andalucía, son muchas las personas que tienen que renunciar a la herencia al no poder hacer frente al pago del impuesto, lo que, a nuestro entender, roza a todas luces con el carácter confiscatorio prohibido por la CE.

7.- Bibliografía.

Araguas Galcera, I.: " *El principio de no confiscatoriedad en la constitución española*". Constitución, Economía e Desenvolvimento: Revista de Academia Brasileira de Direito constitucional, 2010, nº:3.

Aresti Escrivá de Romani, A. y Alemán Bellido, J.I.. " *Impuesto de Sucesiones y principio de igualdad*". El País, Economía, Tribuna, 17.10.2013.

Ávila Pozuelo, J.- " *Constitucionalidad del impuesto sobre sucesiones*". 22, marzo, 2017, Tribuna fiscal, www.ineaf.es/tribuna.

Consulta Vinculante D.G.T. de 27 de junio de 2013.

Checa González, C.: " *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*", Marcial Pons. Idelco, Madrid, 1996.

González Sánchez, C.: " *Los principios jurídicos del procedimiento de aplicación de los tributos*". Editorial Ratio Legis, 2015.

Llamas Rodríguez, I: " *Explotación Agraria: Reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Andalucía*". 19 octubre, 2016. Tribuna fiscal, <http://www.ineaf.es/tribuna>.

Martín Rodríguez, J.M.: " *El impuesto de Sucesiones y Donaciones a la luz del principio de no confiscatoriedad, una visión comparada*". Marzo 2015. <http://www.researchgate.net/publication/282574085>