

# CIUDADANOS DE PRIMERA, CONTRIBUYENTES DE SEGUNDA

**José M<sup>a</sup> Pérez Gardey**  
E-MBA, Sevilla, 02

La Constitución Española de 1978 declaraba a los españoles "iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social". Treinta años después, dicha declaración de principios no ha logrado superar la atomización territorial de lo que conocemos como "el Estado de las Autonomías", y que, poco a poco, ha derivado en un compendio de diferencias legislativas por razón de territorio, probablemente injustificadas. El debate desde el punto de vista fiscal sobre estas diferencias entre territorios limítrofes se ha centrado, fundamentalmente, en los impuestos patrimoniales, es decir, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio (hoy ya, a efectos prácticos, extinto). Estos tributos, de escasa importancia económica en proporción a los ingresos totales del Estado y de las Comunidades Autónomas (en conjunto, del orden del 1,5% de los ingresos totales),

pero cargados de un alto componente ideológico y social, se han convertido en un arma arrojada entre los partidos políticos.

Los diferentes gobiernos autonómicos, de hecho, y al amparo de las potestades legislativas atribuidas en materia de cesión de tributos por la Ley 21/2.001, de 27 de Diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, los utilizan para atraer a sus filas el voto de los contribuyentes afectados por el problema o las diferencias territoriales generadas y, asimismo, para atraer a sus comunidades a la población con más poder adquisitivo o a los grandes patrimonios.

Actualmente, el debate está polarizado entre las Autonomías que han decidido no gravar las transmisiones de patrimonio de padres a hijos y las que sí lo hacen. En medio de esta lucha política de ideales, se encuentran los contribu-



Fernando Ferrandiz Badenes. La lectura del testamento.

yentes, esos españoles iguales a los ojos de la Constitución Española pero muy diferentes a los ojos de los gobiernos de las Comunidades Autónomas en las que, para bien en unos casos y mal en otros, residen.

### **El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio**

Hoy por hoy, y debido al efecto combinado de la dispersión normativa, la introducción de beneficios fiscales para determinados bienes y su bajo poder recaudatorio, el Impuesto sobre Sucesiones puede definirse como un tributo:

**1. Descentralizado.** Las Comunidades Autónomas tienen cedidas, con ciertos límites, las competencias normativas y la recaudación.

**2. Complejo y difícil de liquidar.** En la liquidación del Impuesto deben tenerse en cuenta tanto aspectos fiscales (normativa autonómica aplicable, presunciones, reducciones y bonificaciones

de distinta índole, patrimonio preexistente) como aspectos civiles (determinación de herederos, determinación de la masa hereditaria, etc) y económicos (valoración de los bienes). Siendo necesario acudir, en la mayoría de los casos, a un experto en la materia para obtener la ayuda necesaria para elaborar y cumplimentar las obligaciones formales que exige la normativa que lo regula.

**3. Inútil.** Tiene poco impacto recaudatorio.

**4. Injusto.** Solo grava a los patrimonios medios. Los patrimonios pequeños no lo pagan y las grandes fortunas cuentan con mecanismos legales (interposición de sociedades, localización de patrimonio y residencia en territorios forales o comunidades que ofrecen condiciones más favorables) para no pagarlo. En Alemania se conoce a esta figura impositiva como el "impuesto de los tontos".

Por ello, puede considerarse como un criterio ampliamente aceptado que

**El futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pasa, si no por su desaparición, al menos, por la equiparación territorial y la simplificación normativa y administrativa.**

el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo necesitado de una amplia reforma técnica y social que cubra las actuales deficiencias y lo acerque a la realidad. La cuestión a dilucidar es hacia dónde debe ir dicha reforma.

En este debate, dos son las posturas que se perfilan. Por un lado, están los que se postulan por la supresión total del impuesto, o, al menos, la supresión para el grupo familiar más próximo (padres-hijos, hermanos, cónyuges). Promesa electoral realizada por el Partido Popular en su última campaña autonómica y ya puesta en práctica, de una peculiar forma legislativa, en alguna de las comunidades autónomas por él gobernadas, como Madrid, Cantabria, Murcia o Valencia.

Esta propuesta cuenta con las siguientes líneas argumentales. La primera, basada en el escaso poder recaudatorio que imposibilita que cumpla la función redistributiva prevista. En segundo lugar, porque, en ocasiones, los contribuyentes no disponen de los recursos necesarios para hacer frente al tributo, viéndose obligados a enajenar el patrimonio adquirido para hacer frente al pago. En tercer lugar, porque el patrimonio heredado ya ha tributado antes de su transmisión, en la generación (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) y titularidad (Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio). Y, en cuarto lugar, porque se acaba de una vez por todas con las injustificadas diferencias territoriales que hacen que los españoles no sean iguales "por razón de domicilio".

Por otra parte, están aquellos que, inspirados en los principios de redistribución de la renta y la capacidad económica, defienden mantener el tributo solo para los grandes patrimonios. Propuesta lanzada por el Partido Socialista y puesta en práctica en alguna de las Comunidades por él gobernadas, como la andaluza.

Los argumentos esgrimidos en defensa de esta tesis son el apoyo al ahorro y la inversión de las rentas medias, y acabar con el tratamiento discriminatorio que hasta ahora gozaban determinados tipos de patrimonios (por ejemplo vivienda habitual, empresa familiar o patrimonio histórico), homogeneizándolos en función de su valor y no de su naturaleza.

Respecto a esta propuesta, la cuestión se centra más que en sus elogiosos

finés, en definir que debe entenderse por gran patrimonio y, por tanto, donde se pone el límite para gravar las transmisiones lucrativas.

Sin entrar a valorar las bondades y deficiencias y, a la larga, semejanzas de una y otra propuesta, cabría señalar que tanto una como otra pueden dar lugar a situaciones muy gravosas si: no observan la realidad social actual en lo que a la definición de grupo familiar se refiere o si no consideran el salto de escala derivado de la aplicación de reducciones y/o bonificaciones en función del importe de la masa hereditaria (la literalidad de la norma unida a la interpretación que de la misma se está haciendo lleva a situaciones absurdas) Lo que parece claro, a la luz del debate planteado, es que el futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pasa, si no por su desaparición, al menos, por la equiparación territorial y la simplificación normativa y administrativa, y que a ello contribuiría fácilmente el hecho de que no se gravaran, al menos, las transmisiones entre cónyuges y/o entre padres e hijos.

Por su parte, al igual que ocurre con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio existe la misma percepción generalizada de necesidad de reforma y adaptación. Si bien, tras la modificación normativa que ha establecido una exención del 100% para todos los contribuyentes, posiblemente caiga en el olvido.

Las posturas defendidas van desde los que propugnan la reducción de tipos impositivos y la deflación de tarifas, (hay que recordar que el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio nació como complemento y control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en un momento en el que la rentabilidad de los activos sin riesgo se situaba en torno al 12% mientras que en la actualidad dicha rentabilidad se sitúa en el 2% y que sin embargo los tipos no se han adaptado a esa realidad económica). Hasta los que claman por su supresión. Propuesta que parece haber triunfado, al menos, de momento.

La corriente europeísta propugna su transformación en Impuesto para las grandes fortunas.

**La propuesta andaluza respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto del Patrimonio**

**En materia de Impuesto sobre Donaciones (transmisiones ínter-vivos) el gobierno andaluz no ha hecho uso, hasta la fecha, de las potestades legislativas atribuidas.**



ernardo Ferrandiz Badenes. Y llegar la muerte; el interés apagó el dolor y el animal se sobrepuso al hombre.

En la línea de adaptación a la nueva realidad social y económica, para el ejercicio 2.004 se anunció por parte del gobierno andaluz, punta de lanza del proceder del Partido Socialista en la Comunidades por él gobernadas, la supresión del impuesto sobre sucesiones para patrimonios inferiores a 500.000 euros.

Así, en la Ley de Medidas Fiscales y Administrativas para el ejercicio 2004 (BOPA núm. 612, de 30 de diciembre de 2003) se introdujo una reducción autonómica para cónyuges y parientes directos, es decir, descendientes directos, adoptados, ascendientes, adoptantes y equiparados por el artículo 8.1 de la Ley 10/2.002, por herencias de patrimonios no superiores a 500.000 euros (si bien este requisito no se exige si se cumplen el resto), siempre que la base imponible del sujeto pasivo sea igual o inferior a 125.000 euros y su patrimonio preexistente sea el correspondiente al primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que actualmente asciende a 402.678,11 euros.

Se trataba de una medida, tal y como propugnaba la propia exposición de motivos de la citada Ley, de carácter

general, es decir, aplicable sea cual sea la composición del patrimonio de la herencia, y de apoyo a la familia, pues tiende a aligerar la presión fiscal existente en las transmisiones mortis causa entre parientes más llegados. Asimismo, constituía una medida de reforzamiento de la progresividad del sistema fiscal andaluz, pues venía a traducirse en la reducción de este Impuesto para los patrimonios de las clases medias.

Desde entonces y hasta hoy, año tras año, el legislador ha venido introduciendo pequeñas modificaciones tendientes a mejorar la carga impositiva en las transmisiones entre padres e hijos, tales como una reducción del 99,99 % en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual, siempre que ésta se mantenga durante los 10 años siguientes, o una reducción del 100% para los casos en los que la base imponible sea inferior a 250.000 euros y el adquirente tenga una discapacidad igual o superior al 33 por cien.

Pero, de todas ellas, cabría destacar por su impacto y novedad, la reducción propia a la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 99 por 100, introducida con efectos 1 de enero de 2.007, para los supuestos de adquisición mortis causa

de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión, de acuerdo con lo previsto en el Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, si los mismos se mantienen durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.

Lo destacable de esta medida reside en que, hasta ahora, todas las normas dictadas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones encaminadas a favorecer la continuidad de las empresas familiares exigían, ya fueran empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, que a los mismos les resultara de aplicación a la fecha del fallecimiento la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, lo cual, a su vez, requería el cumplimiento de determinados requisitos y excluía de su alcance, expresamente, entre otras, las actividades de gestión de un patrimonio mobiliario e inmobiliario.

Sin embargo, la reducción propia introducida por la Comunidad Autónoma de Andalucía no condicionaba su aplicación a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, bastaba para su

aplicación con tener el domicilio fiscal en Andalucía y, en el caso de participaciones en entidades, haber facturado en el ejercicio anterior menos de 8 millones de euros.

Esta circunstancia, unida a una falta de pronunciamiento al respecto por parte de la Administración Tributaria, abrió un debate sobre si se trataba de un error de redacción, en cuyo caso se estaba en presencia de una norma que mejoraba algo la norma estatal (es lo que parecía desprenderse de la exposición de motivos) o, si no había tal error, en cuyo caso existía a una norma con una enorme repercusión tributaria.

Tras un año de incertidumbre, y con efectos 1 de enero de 2.008, la Comunidad Autónoma de Andalucía ha cerrado el debate rectificando los requisitos exigidos para aplicar la citada reducción propia, y exigiendo para ello la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Por tanto, lo que parecía una medida

novedosa, tras un año, ha quedado en una leve mejora de la norma estatal. Ahora bien, este cambio normativo, que no rectificación de errores, habilita la aplicación de la reducción en los términos inicialmente establecidos a las transmisiones mortis causa que tengan lugar entre el 1 de enero de 2.007 y la fecha en la que se ha modificado la norma.

En materia de Impuesto sobre Donaciones (transmisiones inter vivos) el gobierno andaluz no ha hecho uso, hasta la fecha, de las potestades legislativas atribuidas.

### Conclusión

El uso que los gobiernos autonómicos están haciendo de las potestades legislativas atribuidas en materia de cesión de tributos por la Ley 21/2.001 a las Comunidades y Ciudades Autónomas, está derivando en una dispersión normativa que, a su vez, está generando agravios comparativos irreparables, desde el punto de vista patrimonial, en

sede de los contribuyentes.

Estas diferencias que, actualmente, son de índole económica, que no están justificadas ni traen causa de un razonamiento lógico, y que cada día son de menor cuantía en términos absolutos, probablemente no tardarán pronto en desaparecer, quizás menos de una legislatura, pero, mientras tanto, están avivando la llama de la desigualdad, de las diferencias entre residentes en comunidades que distan una calle unas de otras y, porqué no, de la injusticia.

¿Si somos iguales por razón de residencia, porque no nos tratan igual?, ¿Por qué un contribuyente de Sevilla recibe un trato claramente menos favorables o, dicho de otra manera, mucho más gravoso, que un contribuyente de Madrid, Murcia o Valencia? Quien tenga la respuesta debería darla cuanto antes, y poner un poco de sentido común en un mundo, el legislativo, que está más próximo al caos que al orden regulatorio que se le presupone.

Joaquín Sorolla y Bastida. Triste herencia. Caja de ahorros de Valencia. España.

