
ANÁLISIS DEL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: PROBLEMAS DERIVADOS DE SU ACTUAL Y PRÓXIMA CONFIGURACIÓN

Irene Rovira Ferrer

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya

RESUMEN

El hecho imponible es uno de los elementos más importantes de cualquier figura tributaria, pues además de contener la manifestación de riqueza necesaria para hacer viable la correspondiente imposición patrimonial, de él dependen el resto de elementos configuradores del tributo. Por consiguiente, y teniendo en cuenta que, debido a su compleja composición, su establecimiento se encuentra disperso, resulta de sumo interés realizar un análisis específico en el seno de cada tributo, y más en el caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones por cuanto su regulación es una de las más problemáticas. Así pues, el objeto del presente trabajo radica en acotar el hecho imponible del citado impuesto, valorando el cumplimiento de sus funciones, poniendo de manifiesto los principales problemas que plantea al respecto su configuración actual y analizando, en la misma línea las propuestas formuladas para su inminente reforma.

Palabras clave: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hecho imponible, principios de justicia tributaria, modificaciones normativas.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA CONFIGURACIÓN GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE DEL ISD. 3. EL ELEMENTO SUBJETIVO. 4. EL ELEMENTO OBJETIVO. 4.1. El aspecto material. 4.2. El aspecto espacial. 4.3. El aspecto temporal. 4.4. El aspecto cuantitativo. 5. EL CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES DEL HECHO IMPONIBLE EN EL CASO DEL ISD. 5.1. Originar el nacimiento de la obligación tributaria principal. 5.2. Identificar el tributo. 5.3. Contener el índice o manifestación de capacidad económica necesaria para legitimar la procedencia del tributo. 6. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

Dentro del Capítulo II del Título I de la Constitución (CE), relativo a los «Derechos y libertades de los españoles», es donde se detallan los denominados principios constitu-

cionales de justicia tributaria, es decir, las directrices inviolables que inspiran nuestro sistema tributario y que determinan, en consecuencia, tanto el ámbito como los límites del deber de contribuir. Así, de conformidad con el art. 31 de la CE, «todo el mundo debe contribuir 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, no tiene alcance confiscatorio», por lo que, con carácter general, puede afirmarse que los mencionados principios se concretan en los de generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica.

Sin embargo, a pesar de la relevancia de todos ellos, es el principio de capacidad económica el que destaca por su mayor relevancia y del que, en definitiva, derivan los demás, y es que, de hecho, como señala el propio art. 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), «la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos».

Dicho principio, como ha detallado el propio TC, se configura desde una doble vertiente: por un lado, exigiendo que los ciudadanos contribuyan «de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos» y, por el otro, obligando a los poderes públicos a que reclamen «esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» (1).

Así pues, el mayor requerimiento que deriva del principio de capacidad económica es la exigencia de que toda imposición tributaria sea consecuencia de una constatación, directa o indirecta, de riqueza o capacidad de pago, motivo por el cual, y aunque exista doctrina constitucional que reconozca este principio como elemento inspirador del sistema tributario en su conjunto (2), puede afirmarse que constituye la auténtica base constitucional del deber de contribuir.

Por consiguiente, y teniendo en cuenta que, de conformidad con el artículo 20.1 de la LGT, puede definirse el hecho imponible como «el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal» (que, de conformidad con el artículo 19 de la misma Ley, es el pago de la cuota tributaria), es evidente que su configuración deberá contener algún índice o manifestación de capacidad económica, y es que, en definitiva, éste será su presupuesto legitimador (3).

Así pues, el interés de analizar el hecho imponible como elemento fundamental de toda imposición tributaria se justifica por sí mismo, y más teniendo en cuenta que no sólo del mismo depende la procedencia de cada tributo sino también la configuración de los demás elementos que lo integran con las importantes consecuencias que pueden conllevar.

Por ello, y considerando que su normativa es una de las más controvertidas, el objeto del presente trabajo se centra en analizar con carácter general el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), con el fin de determinar y valorar la corrección de sus diferentes elementos, de examinar si cumple con sus funciones debidas,

(1) STC 255/2004, de 22 de diciembre. En el mismo sentido, véase la STC 76/1990, de 26 de abril o la 96/2002, de 25 de abril.

(2) Véase, entre otras, la STC 134/1996, de 22 de julio, o el Auto del TC 71/2008, de 26 febrero, en el que se llegó a manifestar expresamente que el mencionado principio no resulta predicable de cada tributo en particular sino únicamente del sistema tributario en general.

(3) De hecho, así lo establece expresamente la STC 194/2000, de 19 de julio, la cual, tras señalar que «el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18)», añade que, «por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida –en función– de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre)».

de poner de manifiesto las principales problemáticas que al respecto plantea su regulación actual y de analizar las propuestas elaboradas por la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario para su inminente modificación.

2. LA CONFIGURACIÓN GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE DEL ISD

Tal y como consta en la Exposición de Motivos de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), el ISD actúa como tributo cierre de la imposición directa de las personas físicas, pues, tras gravarse la obtención de renta (por parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF-), las fuentes de renta en sí mismas (por tributos como el Impuesto sobre el Patrimonio –IP– o el Impuesto sobre Bienes Inmuebles –IBI-) y las transmisiones patrimoniales onerosas (de la mano del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –ITPAJD-), el ISD somete a gravamen los incrementos patrimoniales lucrativos de las personas físicas a causa de transmisiones *inter vivos* o *mortis causa*.

De este modo, se ha basado el motivo que justifica fundamentalmente su procedencia en conseguir un efecto redistributivo de la riqueza, así como en proteger la igualdad de oportunidades que garantiza el art. 9.2 de la CE (en tanto que toda adquisición lucrativa se obtiene, en principio, sin realizar esfuerzo alguno).

En concreto, como detalla el art. 3 de la citada Ley, constituye su hecho imponible «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio» o por «donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, *inter vivos*, así como la percepción de cantidades de contratos de seguros sobre la vida en calidad de beneficiario cuando éste sea persona distinta del contratante.

Sin embargo, como también puntualiza la Exposición de Motivos, conviene precisar que lo que realmente se somete aquí a gravamen no son las transmisiones en sí mismas sino «el incremento de la capacidad de pago (la riqueza) del contribuyente» (4); por lo que, en realidad, podría decirse que el ISD actúa como un tributo complementario al IRPF.

De todos modos, procede remarcar que, como ocurre en la práctica totalidad de los tributos, el art. 3 de la LISD no configura la integridad del hecho imponible del ISD sino únicamente parte de sus elementos, y es que, como señaló SAINZ DE BUJANDA, éste se conforma por un elemento objetivo y un elemento subjetivo (5). Por consiguiente, a la hora de valorar el hecho imponible de cualquier tributo, no se debe centrar el análisis en su concreta definición legal (que, además, no suele estar muy desarrollada y tiende a ser especialmente genérica), sino que es necesario tener también en cuenta aquellas otras previsiones directamente relacionadas pero reguladas en otros preceptos que, de conformidad con el art. 8.a) de la LGT, deberán ser de rango legal (6).

(4) En la misma línea, véase la STC 198/2000, de 19 de julio.

(5) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, Vol. III, Madrid, 1976, pág. 366.

(6) Entre otros, en igual sentido lo recalca ALONSO, quien señala que «el legislador, en muchas ocasiones, reserva para el precepto destinado al hecho imponible la información básica relativa al aspecto material de su elemento objetivo, dejando para los preceptos destinados a la base imponible y al tipo de gravamen los perfiles de su aspecto cuantitativo, o reservando para el artículo regulador del devengo información relativa a su aspecto temporal». (ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 133).

3. EL ELEMENTO SUBJETIVO

Siguiendo la distinción realizada por SAINZ DE BUJANDA, procede empezar el análisis del hecho imponible del ISD por el denominado elemento subjetivo, el cual puede definirse como el relativo a la persona o personas protagonistas de las circunstancias descritas en el mismo. En consecuencia, con carácter habitual, será dicho elemento el que predeterminará el sujeto o sujetos que adquirirán la condición de contribuyentes del tributo, es decir, las personas que resultarán gravadas tras la realización del presupuesto fáctico que integra el hecho imponible y que, por consiguiente, deberán cumplir la correspondiente obligación tributaria principal (junto con las demás obligaciones formales inherentes en la misma) (7).

En principio, su determinación se realiza estableciendo una relación (de hecho o jurídica) en la que se debe encontrar la persona que resultará contribuyente respecto a las mencionadas circunstancias objetivas, lo cual, en algunos casos, puede derivarse directamente de la descripción de las mismas. Y, de hecho, así es como ocurre justamente en el caso del ISD, pues, de conformidad con el art. 5 de la LISD, serán sujetos pasivos del impuesto, en las transmisiones *mortis causa*, los herederos; en relación con las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos*, los donatarios o personas favorecidas por ellas; y en los seguros sobre la vida, con la excepción de las prestaciones sometidas al IRPF en concepto de rendimientos del trabajo (8), los beneficiarios de los mismos.

Sin embargo, a la hora de detallar los contribuyentes, es importante destacar que, en relación con las transmisiones *mortis causa*, el art. 16.1.a) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, no habla de los herederos sino de los causahabientes (es decir, de las personas físicas o jurídicas que suceden al causante por cualquier título jurídico), precisión que es de gran importancia en tanto que también los legatarios o los beneficiarios por cualquier otro título sucesorio quedan sujetos al ISD (9).

Y es que, de acuerdo con el art. 11 del RISD, además de la herencia y el legado, serán, entre otros, títulos sucesorios a efectos del impuesto: «la donación *mortis causa*, los contratos o pactos sucesorios, los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las Empresas y Entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el IRPF, y los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario».

Por su parte, también conviene puntualizar que, en relación con las transmisiones lucrativas *inter vivos*, el donatario o la persona favorecida por ella que quedará sujeta al impuesto no será sólo la que resulte de las donaciones propiamente dichas, sino que, de conformidad con el art. 12 del RISD también tendrán la consideración de negocios jurídicos gratuitos e *inter vivos* a los efectos del ISD la condonación de deuda, total o parcial,

(7) De hecho, así lo contempla expresamente el art. 36.2 de la LGT, el cual señala que será «contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible».

(8) Véase al respecto el art. 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

(9) De hecho, en puridad de términos, únicamente será heredero el que suceda a título universal, mientras que será legatario al que lo haga a título particular (art. 660 del CC).

realizada con ánimo de liberalidad, la renuncia de derechos a favor de persona determinada, la asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, el desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje en favor de la otra parte, realizados con ánimo de liberalidad, la transacción de la que resulte una renuncia, un desistimiento o un allanamiento realizados con el mismo ánimo, y el contrato de seguro sobre la vida, para el caso de sobrevivencia del asegurado y el contrato individual de seguro para el caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante, cuando en uno y otro caso el beneficiario sea persona distinta del contratante.

Y también procede señalar que el art. 29 de la LISD añade las denominadas *donaciones especiales* (que, de conformidad con el art. 619 del CC, son las que se hacen a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquellas en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado), es decir, las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias (aunque puntualiza que, si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán sólo por la diferencia).

Así pues, serán los mencionados sujetos los que constituirán el ámbito subjetivo del ISD, y es que, siguiendo las directrices del art. 17.5 de la LGT, el art. 16.2 del RISD deja claro que, con independencia de sus efectos jurídico-privados, la determinación de los sujetos pasivos será del todo indisponible por parte de los particulares (en el sentido que resultarán de aplicación las comentadas disposiciones a pesar de las estipulaciones establecidas por las partes o las disposiciones ordenadas por el testador) (10).

De todos modos, para la correcta designación de tales sujetos resulta ineludible la remisión al Derecho Civil que es quien establece su regulación (y que, de acuerdo con el art. 7.2 de la LGT, resulta de aplicación supletoria), donde, en primer lugar, señala el art. 625 del Código Civil (CC) que, con carácter general, podrán aceptar donaciones todos los que no estén especialmente incapacitados por la ley para ello (por lo que, en principio, se incluyen tanto las personas físicas como jurídicas e incluso, como remarca el art. 627, los concebidos y no nacidos, si se hubiera verificado ya su nacimiento). Sin embargo, se puntualiza que no tendrán efectos hasta que los donatarios no las acepten expresamente, ya sea en nombre propio o a través del debido representante (arts. 626, 629 y 630).

Por su parte, del articulado del CC también se desprende que podrán suceder todos los que no estén especialmente incapacitados para hacerlo por la ley (art. 744), por lo que, en principio, también podrán hacerlo tanto las personas físicas como jurídicas.

No obstante, conviene destacar que, de acuerdo con el art. 636 del CC, nadie podrá «dar ni recibir, por vía de donación, más de lo que pueda dar o recibir por testamento», por lo que es importante señalar el conjunto de personas que, conforme al Derecho común, nunca podrán tener la condición de donatario o causahabiente por estar incapacitados al respecto y, en consecuencia, ser contribuyentes del ISD.

Así, no podrán ser donatarios ni sucesores los sujetos que desempeñen algún cargo tutelar respecto de su tutelado mientras no se haya aprobado definitivamente su gestión (art. 221 y 754 del CC), así como las criaturas abortivas y las asociaciones o corporaciones no permitidas por la ley (art. 745 del CC). De igual modo, tampoco podrán aquellos

(10) Sin embargo, y a pesar de que el art. 16.3 del RISD también señale que «la disposición testamentaria por la que se ordene que la entrega de legados sea libre del Impuesto o que el pago de éste sea con cargo a la herencia no producirá variación alguna en cuanto a la persona obligada a satisfacerlo», cierto es que el art. 23.3 del mismo permite que, en tales casos, el importe de la cuota del ISD no incremente la base imponible de la liquidación a girar a cargo del legatario, aunque en ningún caso será deducible a los efectos de determinar la de los demás causahabientes.

considerados incapaces por causa de indignidad, es decir, los padres que abandonaren, prostituyeren o corrompieren a sus hijos, los que fueren condenados en juicio por haber atentado contra la vida del transmitente, de su cónyuge, descendientes o ascendientes, los que hubieren acusado al transmitente de un delito al que la ley señale pena no inferior a la de presidio o prisión mayor, y la acusación fuera declarada calumniosa, los que, con amenaza, fraude o violencia, obligaren al transmitente a hacer la transmisión lucrativa o le impidieren hacer otra o revocar una realizada, y aquellos a quienes incumba la obligación de prestar alimentos a la persona del transmitente y, aun teniendo medios para ello, se hubieran negado a satisfacerla (art. 756 del CC).

Asimismo, en el caso de las sucesiones, también será incapaz por causa de indignidad el heredero mayor de edad que, sabedor de la muerte violenta del testador, no la hubiese denunciado dentro de un mes a la justicia (siempre que no se hubiera realizado ya de oficio y que, según la ley, hubiera la obligación de acusar), y los que con amenaza, fraude o violencia impidieren al testador hacer testamento o revocar el que tuviese hecho o suplantaren, ocultaren o alteraren otro posterior (art. 756).

No obstante, y a pesar de que tanto el art. 628 como el 755 del CC señalen que será nula la donación o disposición testamentaria a favor de un incapaz para su adquisición, aunque se la disfrace bajo la forma de contrato oneroso o se haga a nombre de persona interpuesta, procede remarcar que, conforme al art. 757 del CC, tales causas de indignidad no tendrán efecto para impedir la correspondiente adquisición si el transmitente ya las conocía en el momento de disponer de los bienes, o si, habiéndolas sabido después, las hubiera remitido en documento público.

Por último, en relación con las adquisiciones *mortis causa*, tampoco podrán ser sucesores los sacerdotes que durante la última enfermedad del testador le hubieran confesado, así como los parientes de los mismos dentro del cuarto grado ni su iglesia, cabildo, comunidad o instituto (art 752 del CC), ni tampoco el notario que autorizara testamento, junto con su cónyuge, parientes o afines dentro del cuarto grado (art. 754 del CC).

Así pues, serán los donatarios y sucesores civilmente válidos los que podrán adquirir la condición de contribuyentes en el ISD, si bien como puntualiza el propio art. 5 de la LISD, únicamente quedarán sujetos al impuesto aquellos sujetos que sean personas físicas. Y es que, como especifica el art. 3.2 de la LISD, cuando dichos incrementos de patrimonio se obtengan por personas jurídicas se gravarán por el Impuesto sobre Sociedades (IS).

No obstante, procede puntualizar que, como reconoció la DGT en la Resolución de 30 de junio de 1988, las adquisiciones a título de donación descritas en el art. 3.1 de la LISD por parte de los entes sin personalidad jurídica a los que somete al régimen de atribución de rentas el art. 8.3 de la LIRPF, también deberán entenderse sujetas al impuesto aquí estudiado (11), si bien, en tanto que tales entidades carecen de la previsión expresa de su condición de contribuyentes en el ámbito del impuesto (requisito exigido por el art. 35.4 de la LGT), los sujetos pasivos serán los socios, herederos, comuneros o partícipes (12).

(11) En este sentido, señala la citada Resolución que «la interpretación de lo que debe entenderse por personas físicas a efectos de determinar la sujeción al Impuesto de las adquisiciones que realicen por título de donación no parece que admite otra solución que la de excluir de la órbita del Impuesto exclusivamente las adquisiciones realizadas por entidades dotadas de propia personalidad jurídica distinta de la de sus miembros cuando éstos sean personas físicas, tal como se desprende de lo dispuesto en el artículo 3º.2 de la LISD, que somete al Impuesto sobre Sociedades los incrementos de patrimonio enumerados en el hecho imponible, cuando sean obtenidos por personas jurídicas». Y es que, además, de conformidad con el art. 87.3 de la LIRPF, dichas entidades no están sujetas al IS.

(12) En la misma línea, y también por lo que respecta a las transmisiones *mortis causa*, se pronuncia GALIANO, aunque defiende que los sujetos pasivos serán los comuneros o miembros de la

Además, también así parece derivarse de la propia normativa del impuesto en relación con las adquisiciones *mortis causa*, pues, respecto a las propias herencias yacentes, el art. 24 de la LISD establece el devengo en el momento de fallecimiento del causante y el art. 5 señala que los sujetos pasivos serán directamente los causahabientes.

Por su parte, también procede señalar que, si bien los sujetos pasivos del ISD deberán ser personas físicas, resultará del todo irrelevante el hecho de que sean o no residentes, conforme al art. 9 de la LIRPF, en territorio español, ya que, como se verá con mayor detalle al analizar el elemento objetivo del hecho imponible, la única consecuencia que tendrá dicha circunstancia será la determinación de si el nacimiento de su vinculación al impuesto tiene lugar, respectivamente, por obligación personal o real de contribuir (arts. 6 y 7 de la LISD) (13).

Finalmente, procede cerrar las consideraciones acerca del elemento subjetivo destacando su importante papel en el resto de la configuración del ISD, pues, no sólo resulta esencial en su cuantificación (ya que, como impuesto subjetivo que es, se tienen en cuenta las situaciones personales del contribuyente a la hora de determinar la correspondiente cuota tributaria), sino también en relación con diversos aspectos del elemento objetivo de su hecho imponible (especialmente en relación con el espacial y, en función de si nace la sujeción al impuesto por obligación real o personal de contribuir, con el material) (14).

4. EL ELEMENTO OBJETIVO

Por su parte, el elemento objetivo del hecho imponible puede definirse como el presupuesto previsto por la normativa cuya materialización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal: el pago de la cuota tributaria. Así, esencialmente, consiste en la descripción de unos determinados hechos, actuaciones o circunstancias que, como se apuntaba, deberán hacer referencia necesariamente a una manifestación de capacidad económica (la obtención de una renta, la titularidad de un patrimonio, la realización de un acto de consumo o el tráfico o circulación de riqueza).

Así pues, todas las normas que regulen dicho elemento deberán respetar inexcusablemente el principio de capacidad económica previsto en el art. 31 de la CE, ya que, como se ha puesto de manifiesto, es el presupuesto legitimador para la procedencia de toda imposición patrimonial de carácter tributario.

Sin embargo, siguiendo nuevamente a SAINZ DE BUJANDA, procede precisar en este caso que, a diferencia del elemento subjetivo, el elemento objetivo del hecho imponible se compone, a su vez, de una serie de aspectos de diferente naturaleza (el aspecto material,

entidad en tanto que, con la excepción de las sociedades civiles (que pueden plantear diversidad de posturas), tales entes carecen de capacidad desde el punto de vista civil para adquirir a título lucrativo *inter vivos* o *mortis causa* al no tener personalidad jurídica. (GALIANO ESTEVAN, J.: *Todo sucesiones*, CISS, Valencia, 2008, pág. 45).

(13) No obstante, debe puntualizarse que, con independencia de su residencia, también quedarán sujetos al ISD por obligación personal de contribuir los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero, «atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (art. 6.3 de la LISD).

(14) Respecto a la relevancia de dicho elemento, véanse los apartados 4.1 *El aspecto material* y 4.2 *El aspecto espacial* del presente trabajo.

el espacial, el temporal y el cuantitativo) (15), y es en relación con éstos respecto a los que debe realizarse el procedente análisis tanto por lo que atañe al principio de capacidad económica y al resto de principios de justicia tributaria como por lo que respecta a su configuración.

4.1. El aspecto material

En relación con el primero de los aspectos que componen el elemento objetivo del hecho imponible, puede definirse el aspecto material como los hechos, las circunstancias o las situaciones cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Por consiguiente, es en él donde se debe plasmar la riqueza o manifestación de capacidad económica que grava un tributo, de modo que de él derivan, con carácter general, el resto de elementos del tributo y, especialmente, el objeto sobre el que recaerá la imposición.

Como se ha señalado, en el caso del ISD, dicho aspecto se determina en el art. 3 de la LISD y se concreta en las adquisiciones gratuitas por parte de las personas físicas (tanto *inter vivos* como *mortis causa*), aunque, considerando que lo que grava dicho tributo es la riqueza en sí (es decir, que lo que somete a imposición no son las transmisiones lucrativas sino los incrementos patrimoniales derivados de las mismas) puede afirmarse que se trata de un tributo de naturaleza directa.

Así pues, teniendo en cuenta su configuración, cierto es que, en principio, parece obvio que toda adquisición lucrativa supone un incremento patrimonial y, en definitiva, un aumento de la capacidad de pago susceptible de gravamen, aunque, teniendo en cuenta que el servir de índice o manifestación de riqueza para legitimar el correspondiente tributo es una de las funciones del hecho imponible y, como tal, debe valorarse en función de todos sus elementos, el correspondiente examen de si se cumple tal cometido en supuestos donde puede resultar problemático (concretamente en los casos donde se transmite el patrimonio familiar a familiares directos –ascendientes, descendientes o cónyuges-) tendrá lugar al valorar justamente si el del ISD cumple con todas las finalidades a las que debe servir (16).

Sin embargo, sí que procede puntualizar aquí que lo que grava el impuesto en el caso de las transmisiones *mortis causa* (y que, por consiguiente, conformará el aspecto material de su hecho imponible) no es la herencia en su conjunto sino los concretos incrementos patrimoniales derivados de las adquisiciones individuales de bienes y derechos por parte de cada contribuyente, es decir, que existirán tantos hechos imposables como adquisiciones particulares por parte de los causahabientes (17).

(15) SAINZ DE BUJANDA, F.: «Análisis jurídico del hecho imponible», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, pág. 804 y ss.

(16) Al respecto, véase el apartado 5. *El cumplimiento de las funciones del hecho imponible en el caso del ISD* del presente trabajo.

(17) De hecho, así se desprende del art. 9 de la LISD al señalar que, en tales casos, la base imponible la constituirá el valor neto de la adquisición individual «de cada causahabiente», lo mismo que ha sido expresamente reconocido por parte de la jurisprudencia (como ocurre en la STS de 17 de marzo de 2010 al concretar que «el hecho imponible no es referido por la ley a la adquisición hereditaria en su conjunto, sino de forma individual para cada uno de los herederos o legatarios», pues, sin ir más lejos, «la base liquidable es diferente según el parentesco del adquirente con el causante»).

Y en relación con las concretas adquisiciones (tanto en las transmisiones *inter vivos* como *mortis causa*), es de suma relevancia destacar los arts. 6 y 7 de la LISD, pues el aspecto material del hecho imponible variará completamente en función de si los contribuyentes quedan sujetos al impuesto por obligación personal o real de contribuir.

Así, mientras que en el caso de la obligación real únicamente se exigirá el ISD a los contribuyentes «por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella», cuando proceda la obligación personal se les requerirá por la totalidad de su incremento patrimonial lucrativo, es decir, «con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado».

Por último, téngase también en cuenta que, con la finalidad de eludir los supuestos de evasión fiscal, el art. 4 de la LISD establece dos supuestos independientes en los que procederá la presunción de que ha tenido lugar el hecho imponible del ISD (aunque, lógicamente, será susceptible de ser destruida *iuris tantum* mediante el procedimiento previsto en el art. 92 del RISD): por un lado, cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración se constate la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del impuesto, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios, y, por el otro, cuando se realicen adquisiciones onerosas por parte de los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad.

4.2. El aspecto espacial

Por lo que respecta al aspecto espacial, consiste en el lugar donde se produce o realiza el aspecto material del hecho imponible, lo cual es de suma importancia a la hora de determinar si queda sujeto a la eficacia de la ley que estableció el correspondiente tributo y, cuando existan dos o más leyes que lo prevean, el ente público con competencia para poderlo exigir. Y es que la determinación del ente competente debe hacerse de conformidad con las normas que regulan la aplicación de la normativa tributaria en el espacio, de modo que, en el ámbito internacional, deberá atenderse a los tratados internacionales que hayan pasado a formar parte de nuestro ordenamiento (especialmente a los convenios internacionales firmados por España destinados a evitar la doble imposición).

Por su parte, la relevancia de dicho aspecto a la hora de determinar el ente competente para su determinación y exigencia también será de gran importancia dentro del ámbito nacional, pues, teniendo en cuenta la configuración del ISD y nuestro complejo escenario competencial, podrá ser competente el Estado, las Comunidades Autónomas (CCAA) de régimen común o las Administraciones de los territorios forales.

Así, procede puntualizar, en primer lugar, que el ISD regulado por la LISD y el RISD se exige en todo el territorio nacional menos en los territorios forales históricos (el País Vasco y Navarra), ya que dichas regiones disponen de impuestos propios de sucesión y sobre las adquisiciones lucrativas (18). Sin embargo, por lo que respecta al resto de

(18) En concreto, en Navarra, el impuesto se regula por Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y por el Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por su parte, en las tres diputaciones

CCAA de régimen común, también conviene destacar que, de acuerdo con el art. 11.d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), se configura como un impuesto de titularidad estatal susceptible de ser cedido a las CCAA.

En concreto, la cesión se detalla en 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, donde se establece que, siempre que el sujeto pasivo sea residente en España, además del rendimiento obtenido por el impuesto, también se cederán a las CCAA competencias de gestión y normativas (19). No obstante, y aunque la determinación sea clara, procede destacar en este punto, por su directa relación con el ámbito espacial del impuesto, la importante problemática derivada de la amplitud de la cesión de normativa, y es que, en tanto que las CCAA pueden decidir si quieren regular y cómo diferentes aspectos relevantes de la configuración del ISD (reducciones de la base imponible, tarifa, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente del impuesto y deducciones y bonificaciones de la cuota –art. 48-), existen hoy desigualdades más que sustanciales entre la fiscalidad que se exige en cada uno de los territorios (20).

Por consiguiente, fruto de este amplio poder normativo y, especialmente, de la diversidad de opiniones ante la procedencia del ISD en determinados supuestos y la carga que debe suponer (sobre todo en las transmisiones entre familiares directos), nos encontramos con CCAA que tienen prevista una relevante tributación mientras que otras han apostado por su supresión indirecta, ya que, si bien no pueden eliminar el ISD (en tanto que es de titularidad estatal), sí que han establecido reducciones de la práctica totalidad de su base imponible (21).

De este modo, la regulación actual del ISD no sólo vulnera el principio de solidaridad territorial y puede conllevar importantes efectos deslocalizadores, sino que supone un claro atentado al deber general de participación en el gasto público de todos los ciudadanos (previsto en el art. 31.1 de la CE) y, en consecuencia, al principio de igualdad. Y

forales del País Vasco, contienen la regulación del ISD el Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el caso de Vizcaya; la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Decreto Foral 42/2012, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el caso de Guipúzcoa; y la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Decreto Foral 74/2006, de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el caso de Álava.

(19) Dichas cesiones se realizan de conformidad con los puntos de conexión detallados en el art. 32 de la Ley con las puntualizaciones, respecto a la aplicación de la normativa autonómica, del art. 28 (pues, con el fin de procurar evitar el fraude basado en el establecimiento de residencias *ad hoc*, el art. 32.5 exige que, cuando el punto de conexión se base en la residencia habitual, será necesario que se hubiera permanecido en la misma el mayor número de días de los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto).

(20) Al respecto, CALVO opina que el origen de toda esta problemática radica justamente en dicho art. 48, pues entiende que no se tendrían que haber cedido elementos definitorios de un tributo que es de titularidad estatal. (CALVO ORTEGA, R.: «La financiación posible de las Comunidades Autónomas: en torno al nuevo modelo», *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2002, pág. 27).

(21) Prueba de esta amplia disparidad normativa se observa, por ejemplo, en la fijación del tipo máximo que ha previsto cada CCAA, pues, si bien en el caso de Galicia se sitúa en un 18% (aunque el más bajo se constata en el territorio foral de Navarra, que es del 0,8%), en Andalucía, Asturias, y Murcia se fija en un 36,5%.

ya no sólo porque comporta la liberación de una exigencia constitucional a sólo unos pocos de forma totalmente injustificada y discriminatoria, sino también porque, ante situaciones hereditarias iguales, se permite a un grupo determinado de españoles que gocen de una mayor riqueza (liberándolos de la sujeción a un impuesto) con base únicamente en su lugar de residencia (22).

Asimismo, ello también conlleva una clara vulneración del derecho a la libre elección de residencia reconocido en el art. 9 de la CE e incluso del principio de libertad de circulación de capitales y personas en el que se fundamenta la Unión Europea (UE), y ya no sólo por lo que respecta a las diferentes normativas autonómicas entre sí sino también en relación con éstas y la normativa que resulta aplicable a los no residentes en España (que es la estatal).

De hecho, consciente de que los no residentes se ven impedidos de aplicar importantes beneficios fiscales que prevén las normativas autonómicas para los residentes y, en consecuencia, acaban pagando cantidades mucho más elevadas, así lo ha puesto de manifiesto la propia Comisión Europea, quien, tanto el 11 de julio de 2007, como 5 de mayo de 2010, como el 17 de febrero de 2011, requirió oficialmente a España para que adoptara las medidas necesarias para que la regulación del ISD respetara el cumplimiento de las normas y principios de la UE (especialmente en cuanto a la libre circulación de personas y capitales) y se evitara que los no residentes se encontraran ante una clara situación discriminatoria (23).

Sin embargo, España se limitó a responder con simples escritos defendiendo la corrección de su normativa el 23 de octubre de 2007, el 26 de julio de 2010 y el 19 de mayo de 2011, por lo que la Comisión, insatisfecha con la respuesta obtenida, decidió llevar el caso ante el TJUE (24), quien ya se había pronunciado ante supuestos similares. Así, por ejemplo, en un caso prácticamente idéntico pero en relación con Alemania, entendió que «los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse conjuntamente en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que establece, para calcular la liquidación del impuesto sobre donaciones, que la reducción sobre la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado es inferior, si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro en la fecha en que se realizó la donación, a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en esa misma fecha, en el primer Estado miembro» (25).

Y de hecho, como era de esperar, en la misma línea se ha pronunciado a la hora de resolver el recurso interpuesto ante el presunto incumplimiento español (STJUE de 3 de septiembre de 2014), pues ha entendido que España «ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Eco-

(22) De hecho, prueba de la disparidad y de los problemas ante el principio de igualdad que derivan de la divergente normativa autonómica existente se encuentra en la cuestión de inconstitucionalidad que ha planteado el Tribunal Supremo ante el TC (ATS 4789/2013), justamente por el hecho de que la normativa valenciana subordina la bonificación para descendientes de los Grupos I y II a la circunstancia de que el causahabiente (y no sólo el causante, como ocurre en el resto) resida en el territorio de dicha Comunidad.

(23) En concreto, la Comisión Europea alegaba que la regulación española vulneraba los arts. 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), relativos, respectivamente, a la libre circulación de personas y capitales, y los arts. 28 y 40 del Acuerdo del Espacio Económico Europeo (EEE), sustancialmente idénticos al artículo 63 del TFUE pero referidos al ámbito espacial del EEE.

(24) Asunto C-127/12, presentado el 7 de marzo de 2012.

(25) STJUE *Mattner*, C-510/08, de 22 de abril de 2010. En el mismo sentido, véase la STJUE *Welte*, C-181/2012, de 17 de octubre de 2013.

nómico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias [injustificadas y, por ende, discriminatorias] en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste» (26).

Por consiguiente, amparado en la competencia exclusiva para determinar las condiciones básicas para garantizar la igualdad en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes de todos los españoles (art. 149.1.1ª de la CE), así como en el principio de coordinación (art. 156 de la CE), resulta ya no sólo del todo necesario sino un imperativo directamente emergido de la UE que el legislador estatal proceda, sin mayor demora, a dictar unos límites (máximos y mínimos) y directrices sobre cómo fijar el establecimiento de los elementos básicos del impuesto cedido a las CCAA, detallando también una serie de aspectos indisponibles (es decir, aplicables en todo el territorio) en aras a garantizar una uniforme carga fiscal.

Por último, no pueden cerrarse las consideraciones acerca del aspecto espacial del hecho imponible del ISD sin antes destacar también que su relevancia no radica únicamente en la identificación del ente competente para reclamar el tributo y beneficiarse de sus rendimientos, sino también a la hora de determinar, como se ha visto, si los sujetos pasivos quedan vinculados al impuesto por obligación personal o real de contribuir.

4.3. El aspecto temporal

En relación con el aspecto temporal del hecho imponible, consiste en la dimensión de tiempo en la que tiene lugar la materialización de los presupuestos gravados por el tributo, o, dicho de otro modo, el período durante el cual los actos o circunstancias previstas en el hecho imponible se realizan de forma íntegra.

Evidentemente, conocer el instante en el que se entenderá realizado el último de los elementos que configuran el aspecto material es importante para poder conocer el momento en el que se producirá el devengo del tributo, es decir, el momento en el que se entenderá realizado el hecho imponible y en el que se producirá el nacimiento de la obligación tributaria principal (art. 21.1 de la LGT).

Así, y aunque puede parecer que su determinación únicamente será necesaria en el caso de los impuestos periódicos (es decir, en aquellos cuyo hecho imponible goza de continuidad en el tiempo y, en consecuencia, el legislador debe fraccionarlo delimitando períodos impositivos), la ley, a causa de sus notables consecuencias, también lo concreta en el caso de los tributos instantáneos (es decir, en aquellos cuyo hecho imponible se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo), y justamente dicha previsión resulta de especial relevancia en el caso del ISD en relación con las transmisiones *mortis causa*.

(26) Y es que, como señala la citada sentencia alegando jurisprudencia del propio Tribunal, «cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de éste, esa normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales (véase, en este sentido, la sentencia *Arens-Sikken*, EU:C:2008:490, apartado 57)».

Al respecto, si bien el art. 24 de la LISD puntualiza que «toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan», determina que, por su parte, en el caso de las transmisiones lucrativas *inter vivos*, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato (lo cual parece estar acorde con el art. 629 del CC en tanto que establece que las donaciones no obligan al donante, ni producen efecto alguno, sino desde el momento de su aceptación).

Sin embargo, en relación con las transmisiones *mortis causa* (con la excepción de las adquisiciones derivadas de contratos y pactos sucesorios, cuyo devengo también se producirá en el momento que se celebren), la LISD fija que el impuesto se devengará, no en el momento en el tenga lugar el hecho imponible (es decir, cuando se adquiera y se materialice el efectivo incremento patrimonial) sino antes, ya que se acoge al instante en el que se produzca el fallecimiento del causante o asegurado (o adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente).

De este modo, en tales supuestos, la Ley no ha optado por fijar el devengo del impuesto en el momento en el que se haya producido la totalidad del hecho imponible (y, por consiguiente, la manifestación de riqueza suficiente para legitimar la imposición de un gravamen) sino que se ha decantado por la supuesta materialización de una circunstancia del mismo suficientemente significativa, lo cual, y a pesar de que el gravamen de manifestaciones de riqueza potenciales ha sido admitida por el TC (aunque a los exclusivos efectos de justificar la viabilidad de un impuesto marcadamente extrafiscal) (27), es un claro atentado al principio de capacidad económica.

Y es que, como pone de manifiesto la STS 591/2012, 30 enero, puede darse el caso que se haga recaer la carga tributaria «sobre quien ni siquiera se sabe si va a llegar a ser heredero y, por ello, a obtener alguna vez aquel incremento y devenir sujeto pasivo del impuesto» y al que, como señala LACRUZ, el Derecho común le niega tal condición en todo caso (28). Y, en principio, a pesar de nada impediría que, si el adquirente no llegara a recibir los bienes objeto de la transmisión, procediera la devolución de la cuota pagada (aunque, si bien se añadirían los correspondientes intereses de demora, no se compensarían todos los perjuicios que el forzado cumplimiento del impuesto le hubiera podido causar), no ocurre así en la totalidad de los supuestos.

Así, de conformidad con el art. 58 del RISD, no procederá la devolución de la cuantía pagada en todas aquellas repudiaciones o renunciaciones de herederos o legatarios que hubieran tenido lugar tras la prescripción del impuesto, del mismo modo que tampoco procederá en los casos donde la renuncia se realice a favor de una persona determinada (supuestos en los que, además, se exigirá el pertinente ISD al donatario si se realiza de forma lucrativa o el gravamen de TPO si es onerosa).

Asimismo, no hay que olvidar que el plazo del que disponen los presuntos herederos o legatarios para presentar los documentos en los que se hayan incorporado los actos o

(27) En este sentido, véase la STC 37/1987, de 26 de marzo, donde se señala que, para que el mencionado principio quede a salvo, «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto».

(28) Al respecto, recuerda el citado autor que, de conformidad con el art. 989 del CC, a pesar de que se establezca que sus efectos siempre se retrotraerán al momento de la muerte de la persona a quien se hereda, únicamente se adquiere la condición de heredero cuando se acepta la herencia, por lo que no basta con que la persona sea llamada. (LACRUZ BERDEJO, J. L. y SANCHO REBULLIDA, F.: *Elementos de Derecho Civil. V, Derecho de Sucesiones*, Bosch, Barcelona, 1981, pág. 41).

contratos sujetos al impuesto, su declaración o, si así lo prefieren o resulta obligatoria, la oportuna autoliquidación del ISD, es únicamente de 6 meses a partir del fallecimiento del causante (art. 67.1.a) del RISD), aunque cierto es que, de acuerdo con el art. 68 del RISD, si se solicita dentro de los cinco primeros meses, se podrá otorgar una prórroga de 6 meses más. De todos modos, y a pesar de que los arts. 81 a 85 y 90 del RISD también prevean la posibilidad de aplazar y fraccionar el pago, es evidente que tales medidas (que en la mayor parte de los casos exigen garantía) no resultan en absoluto suficientes, sin olvidar que, como ocurre con la prórroga de la declaración o autoliquidación, llevarán aparejadas el deber de satisfacer el interés de demora correspondiente hasta el día en que se cumpla con la pertinente obligación.

Además, y aunque el art. 69 del RISD prevea la suspensión de dicho plazo de presentación cuando, en relación con los actos o contratos gravados, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría o un procedimiento penal sobre la falsedad del testamento o del documento determinante de la transmisión (procediéndose a su reinicio tras la resolución definitiva que ponga fin al procedimiento judicial), el apartado 5 excluye de tales efectos una serie de actos que, como la formación de inventarios para aceptar la herencia con dicho beneficio, pueden demorar la adquisición de los bienes pertinentes.

Y, como pone de manifiesto ALONSO, también es notoria la insuficiencia de que no se incluya la declaración de herederos abintestato, máxime cuando es necesaria para poder adquirir la condición de heredero (29), y más teniendo en cuenta que, con base en tal motivo, en algunas sentencias ya se ha admitido que, hasta que no se dicte la correspondiente resolución, no se puede liquidar el ISD (30).

No obstante, procede destacar aquí que, en opinión del TS (en sentencias como la de la Sala tercera de 7 de mayo de 2013), lo que determina el art. 24 de la LISD no es sólo el momento del devengo del impuesto sino también una presunción *iuris tantum* de adquisición hereditaria por parte del sucesor designado (es decir, que la entiende tácitamente aceptada), por lo que, como tal, es susceptible de ser desvirtuada mediante prueba en contrario suficiente (como un acto expreso de repudiación en instrumento público o auténtico o por escrito presentado ante el Juez competente).

Sin embargo, es importante remarcar que el hecho de que no se desvirtúe y que el llamado a pagar sufrague el impuesto no puede implicar en ningún caso la aceptación tácita e irrevocable de la herencia (motivo por el cual, como se apuntaba, procederá la devolución del impuesto si el pagador la repudia antes de la prescripción del mismo), y es que, como ha reiterado el TS, sufragar el tributo es un acto debido (no voluntario) que se realiza para evitar una sanción y del que, en consecuencia, no puede desprender la voluntariedad necesaria para la mencionada aceptación (31).

De todos modos, teniendo en cuenta la ingente cantidad de información que obra hoy en poder de la Administración tributaria y las grandes ventajas derivadas de los medios electrónicos para su gestión, la vulneración del sentido y la esencia del devengo que aquí se produce junto con la difícil situación en la que se deja a los contribuyentes (que no sólo deben asumir la complejidad derivada de los preceptos de derecho privado relativos a la sucesión, sino que, aun sin saber si van a recibir incremento patrimonial alguno, deben satisfacer el pago del tributo con su patrimonio presente) ya no resulta en absoluto justificable, pues, como señala PÉREZ ROYO, el único motivo por el que se sigue operando

(29) ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, págs. 64 y 65.

(30) Al respecto, véase la STSJ de Cataluña, de 27 de noviembre de 1997.

(31) Véase, entre otras, la STS de la Sala tercera de 17 de julio de 2003.

así es porque la Administración no quiere quedar subordinada a la conveniencia del heredero a la hora de aceptar o repudiar la herencia (32).

4.4. El aspecto cuantitativo

Por último, el aspecto cuantitativo del hecho imponible hace referencia a la cantidad o medida en la que se realiza, es decir, su cuantía, su volumen o su intensidad. Por consiguiente, dicho aspecto es de suma relevancia porque se encuentra directamente relacionado con la base imponible de los tributos variables, la cual, de conformidad con el art. 50.1 de la LGT, consiste en «la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible» (33).

Así, considerando que la función primordial de la base imponible será la de medir la dimensión del hecho imponible o de alguno de sus elementos susceptible de imposición, es evidente que su cuantificación (ya sea o no dineraria) será la que servirá de punto de partida para calcular la procedente cuota tributaria (sin perjuicio de que se le apliquen las reducciones que, en su caso, procedan para determinar la base liquidable), por lo que de su exactitud y precisión dependerá la capacidad económica que efectivamente resulte gravada.

En concreto, en el caso del ISD, es el art. 9 de la LISD el que señala que la base imponible estará constituida por el importe neto de la transmisión lucrativa que integra el hecho imponible, entendiéndose como tal el «valor real» de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Sin embargo, aparece ya aquí un primer problema en tanto que la Ley no ofrece definición alguna de dicho valor ni prevé ningún método de cálculo, sino que, como señala el art. 18.2 de la misma, será el obligado tributario quien deba fijarlo en la declaración o autoliquidación que debe presentar conforme el art. 31. Pero es que, además, propio art. 18 se ocupa de señalar que dicho valor podrá ser comprobado en todo caso por la Administración, siendo declarado únicamente procedente si fuera superior al determinado por ésta.

Así, y aunque el último apartado del mencionado precepto prevé que, si el sujeto pasivo se hubiese acogido a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), no se aplicará sanción alguna sobre la parte de la cuota que corresponda al eventual mayor valor determinado administrativamente (si bien nada dice de los intereses de demora), es evidente que se encuentra en una clara situación de inseguridad jurídica, pues el «valor real» es un concepto jurídico indeterminado cuya apreciación queda en manos de la discrecionalidad de la Administración a través de su potestad de comprobación.

(32) PÉREZ ROYO, F.: «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Exposición general de la nueva regulación», en *Comentarios a la nueva Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Madrid, 1988, pág. 25.

(33) De hecho, en relación con el ISD, así lo puso de manifiesto SOLCHAGA, quien, aunque refiriéndose al impuesto regulado por el Texto Refundido aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, señaló que su aspecto cuantitativo ofrecía un interés esencial desde el punto de vista de la fijación del importe de la deuda tributaria, en tanto que el verdadero valor de la participación individual de cada adquirente *mortis causa* es el que debía servir de base imponible en la correspondiente liquidación. (SOLCHAGA LOITEGUI, J.: «Elementos personales del Impuesto de Sucesiones», en *Estudios de Hacienda Pública. Impuesto de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1977, pág. 1163).

Además, aunque la Administración deberá proceder a dicha comprobación mediante uno de los medios previstos en el art. 57 de la LGT, tendrá absoluta discrecionalidad para elegir al que quiera acogerse y, al no estar concretamente desarrollados (por lo que tampoco se puede tener una idea ni siquiera aproximada del valor resultante), deberá motivar de forma suficiente su actuación para no dejar al contribuyente en una clara situación de indefensión.

Pero, por si no existiera suficiente confusión, todo ello también ha comportado que cada Administración autonómica haya desarrollado sus propios sistemas de comprobación, predominando en la práctica por su eficacia y celeridad la posibilidad que introdujo la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal. Así, la mayoría de CCAA han apostado por establecer que la estimación por referencia a la que se refiere el art. 57.1.b) de la LGT podrá consistir en la aplicación de unos coeficientes multiplicadores a la valoración que resulte de los registros fiscales oficiales, que, en el caso de los inmuebles, será el Catastro.

Por consiguiente, y aunque, si los contribuyentes utilizan dicho sistema, se evita toda controversia (en tanto que el art. 134.1 de la LGT impide que la Administración realice comprobaciones a los sujetos pasivos que se hubieran acogido al mismo), hoy nos encontramos con que, por un lado, existe una amplia variedad de métodos diferentes en función de cada autonomía, del mismo modo que, por el otro, incluso cuando el método elegido es coincidente, aparece una gran disparidad de valores en función del territorio. Y, además, la fuerte apuesta por este último sistema de valoración no deja de producir una evidente inversión de la carga de la prueba en los casos donde los obligados tributarios consideren que el valor resultante no se ajusta a la realidad, además de resultar del mismo una clara tendencia hacia la estimación objetiva de la base imponible a pesar de que el art. 10 de la LISD establezca la estimación directa con carácter general (34).

Por ello, como señala GARCÍA DE PABLOS, parece que lo que resultaría más que adecuado en tales casos es que, considerando que el ISD es un tributo de carácter estatal, se desarrollaran de forma general los medios previstos en el art. 57 de la LGT (especialmente por lo que se refiere a la determinación del valor de bienes con referencia a los valores que constan en un registro oficial de carácter fiscal y a los precios medios de mercado), y es que no sólo se conseguiría superar la indeterminación del mencionado concepto sino también que cada CCAA adoptara un sistema de fijación diferente (35).

Por último, es importante también señalar que, en aras a evitar dicha problemática, algunas CCAA, como Cataluña, han apostado por permitir que los contribuyentes puedan solicitar a la Administración un acuerdo previo de valoración (36), si bien no puede olvidarse que en todo el articulado de la LISD no se encuentra previsión alguna que permita tal posibilidad (tal y como exige, como requisito imprescindible para su utilización, el art. 91 de la LGT).

(34) Además, como añade BANACLOCHE, si bien no hay duda de que ello facilita la gestión del impuesto, también supone un claro alejamiento de la realidad y de los principios de justicia tributaria. (BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: *La ley tributaria antifraude general*, Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, Vol. 23, nº 1, 2007, pág. 3).

(35) Y es que, como añade, se desprende implícitamente del art. 55.1.a) de la Ley 22/2009 (al señalar que las CCAA serán competentes para incoar expedientes de comprobación de valores «utilizando los mismos criterios que el Estado»), que la competencia para dicha determinación es exclusivamente estatal. (GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: su presión o reforma*, Crónica Tributaria, núm. 139, 2011, pág. 95).

(36) En el caso de Cataluña, dicha posibilidad se encuentra contemplada en el art. 61 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De todos modos, el concepto del «valor real» no es la única cuestión problemática directamente relacionada con el aspecto cuantitativo del ISD, sino que otro de los elementos previstos por la normativa que puede resultar contrario al principio de capacidad económica del impuesto son las presunciones a la hora de determinar la base imponible en las adquisiciones *mortis causa*.

Así, en primer lugar, se presume que, a los efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria (art. 15 de la LISD), añadiéndose que sólo se admitirá el valor declarado por los contribuyentes del mismo si es superior al resultante de cuantificarlo de conformidad con las reglas del IP (art. 34.2 del RISD). En caso de que no sea así o de que no se hubiera declarado, la Administración procederá a integrarlo de oficio con un valor del 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que se pruebe su valor inferior o, en su caso, su inexistencia.

No obstante, no tiene mucho sentido que dicho ajuar se someta a gravamen desde el momento en que el art. 34.4 del RISD contempla que se le deberá restar el ajuar de la vivienda habitual de los esposos al que se refiere el artículo 1.321 del CC (cuyo valor estima en el 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo acreditación por los interesados de que su importe era superior), además del cuestionable respeto al principio de capacidad económica ante la evidente dificultad de prueba tanto de su inexistencia como de su valor inferior (37).

Así, como ha entendido el TEAC en resoluciones como la de 6 de octubre de 1994 o la de 23 de julio de 1998, en estos casos no puede entenderse que exista comprobación administrativa propiamente ya que ni se sigue un procedimiento especial para su inclusión ni se motiva su importe, sino que su inclusión consiste en una mera presunción que es susceptible de ser destruida mediante prueba en contrario que recae, en todo caso, sobre el contribuyente. Y, aunque ha añadido que entiende la dificultad que supone, precisa que «no basta alegar que el valor obtenido no es exacto, pues si así se admitiera, la prueba de su existencia recaería en la Administración», si bien ha puntualizado, tras remarcar que se deben aportar pruebas contundentes, que «ello no debe significar el desconocimiento de las pruebas aportadas por los interesados y de las circunstancias concretas que concurren en cada caso y que se impongan por su evidencia».

De todos modos, su compatibilidad con los principios de justicia tributaria y el excesivo coste fiscal indirecto que suponen es más que discutible, y ello se predica también del resto de presunciones *iuris tantum* a los efectos de determinar la participación individual de la masa hereditaria en las transmisiones *mortis causa*.

En concreto, de conformidad con el art. 11 de la LISD, se deberá sobreentender que integran el caudal hereditario una serie de bienes, derechos, valores y efectos depositados que no formaban parte del patrimonio del causante en el momento de su fallecimiento pero que hay indicios para pensar que no se encontraban en el mismo por haber sido objeto de operaciones simuladas disfrazadas de onerosas, salvo, nuevamente, que haya prueba en contrario y que ésta resulte suficiente (38).

(37) Y esta dificultad radica ya no sólo en los propios medios de prueba, sino también en su admisión por parte de los tribunales (puesto que, sin ir más lejos, en la STSJ de Asturias de 17 de diciembre de 2010 se denegó la prueba testifical practicada a dos testigos que reconocían conocer a la causante, sus pertenencias, su forma de vivir y que habían estado la casa en la que vivía y en las fincas que poseía).

(38) De hecho, como señala ESCRIBANO, «se trata, en definitiva, de presunciones de simulación». (ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «El Impuesto sobre sucesiones y donaciones», en *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2008, pág. 579).

Sin embargo, conviene precisar que, cuando procedan tales presunciones, la pertinente adición de bienes únicamente afectará al beneficiario de las correspondientes operaciones, el cual, en caso de tener que hacer frente a una cuota del ISD superior a la abonada en su momento por el ITPAJD, podrá deducirse esta última de la primera con el fin de evitar la manifiesta sobreimposición (art. 11.3 de la LISD).

Y también debe destacarse la presunción que realiza el art. 27 de la LISD en relación con la adjudicación de las participaciones hereditarias, respecto a la cual, con absoluta independencia de las particiones y adjudicaciones de herencia efectivamente realizadas, se considerará que se han realizado con estricta igualdad (debiéndose compensar, además, mediante el pago del ITPAJD los eventuales excesos de adjudicación que se pudieran constatar).

Así pues, bajo la supuesta finalidad de evitar la elusión fiscal, la LISD prescinde una vez más del efectivo incremento patrimonial que recibe cada contribuyente (es decir, del aumento real de su capacidad económica) y le obliga a tributar por su supuesta cuota de hereditaria ideal, lo cual no sólo resulta contrario a la pretendida subjetividad que caracteriza al impuesto sino también a los propios principios de justicia tributaria.

Y es que, considerando que el conjunto de presunciones previstas afectan a elementos esenciales del tributo (como son el propio hecho imponible o la base imponible) cuya configuración legal debería permitir reflejar la realidad que se somete a tributación, resultan del todo aborrecibles e injustificables, pues, como subraya ALONSO, pueden conducir a una tributación ilegítima desde el momento en que se puede hacer incidir el tributo «sobre una riqueza inexistente o indefinida, gravando entonces una capacidad económica irreal» (39).

Además, como señala CHECA, teniendo en cuenta que en la actualidad la Administración tiene en su poder o puede solicitar la práctica totalidad de datos con trascendencia económica relativos a los sujetos pasivos del ISD, carece totalmente de sentido la justificación que en algún momento se ha dado a las mencionadas presunciones, alegando que servirían como técnica de auxilio administrativo («muletas») en tanto que no había vía alternativa alguna para lograr el adecuado control y la correcta gestión del impuesto (40).

De todos modos, es importante remarcar que los problemas que plantea el ISD relacionados con su aspecto cuantitativo tampoco se agotan aquí, sino que deben resaltarse en último lugar los que aparecen relacionados con las reducciones de la base imponible previstas en el art. 20 de la LISD.

En concreto, por lo que respecta a las transmisiones *mortis causa*, el art. 20.2.a) de la LISD empieza previendo una reducción en función del grado de parentesco (hasta los colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad) y la edad del adquirente, la cual será incrementada en aquellos casos donde los causahabientes tengan la consideración legal de minusválidos con un grado de discapacidad igual o superior al 33%.

Asimismo, se prevé una reducción de hasta el 100% (con un límite de 9.195,49 euros) de las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida que sean familiares directos del contratante o asegurado fallecido, salvo que el seguro

(39) ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, op. cit., págs. 56 y 57.

(40) CHECA GONZÁLEZ, C.: *La supresión de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Marcial Pons-Idelco, Madrid, 1996, págs. 59 y 60.

de vida traiga causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público, que no habrá la limitación de parentesco de la cuantía.

Por su parte, también se contempla que, cuando en la base imponible del cónyuge, descendientes o adoptados (o, en caso de no existir, de los ascendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado) esté incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, procederá una reducción del 95% de tal valor, siempre y cuando la adquisición se mantenga, salvo fallecimiento del adquirente, durante un plazo de 10 años.

Y la misma reducción procederá con los mismos requisitos respecto al valor de los derechos de usufructo sobre los mismos elementos o de los derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que, con motivo del fallecimiento, se consolidara el pleno dominio en un familiar directo o éstos percibieran los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada.

Asimismo, se reducirá el 95% del valor de de la vivienda habitual del causante (con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo) que se adquiriera por parte de los descendientes directos o por los colaterales mayores de 65 años que hubiesen convivido con el mismo durante los dos años anteriores a su muerte, siempre que el bien también se mantenga en el patrimonio del adquirente durante un plazo de 10 años. E idénticas consideraciones se aplicarán a los familiares directos que adquieran bienes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las CCAA.

Todas estas reducciones también serán aplicables en los casos de obligación real de contribuir o cuando, procediendo la obligación personal, el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español, si bien, como se verá, no ocurre así en relación con las reducciones previstas para las transmisiones *inter vivos* respecto a los ciudadanos no residentes (lo cual, sea ya dicho, carece de toda lógica constitucional) (41).

Sin embargo, para los casos en los que proceda la obligación personal y el contribuyente o el causante sean residentes en España, procederá una última reducción para las transmisiones *mortis causa*, la cual, tendente a evitar la sobreimposición, permitirá la deducción de la base imponible del importe satisfecho por el ISD que se hubiera abonado por las adquisiciones sucesorias de los mismos bienes durante un período de diez años.

Por su parte, en relación con las transmisiones *inter vivos*, la normativa estatal únicamente contempla la misma reducción del 95% del valor de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las CCAA por parte de los familiares directos y con los mismos requisitos, así como la misma reducción del valor de las empresas individuales, negocios profesionales o de participaciones en entidades del donante. Sin embargo, además de tener que conservarse la adquisición en el patrimonio del adquirente durante 10 años, se condiciona aquí esta última a que el

(41) Y es que, como se verá, la justificación de las reducciones que la normativa estatal prevé en tales casos (la protección de bienes de interés cultural –art. 46 de la CE–, la protección de la pequeña y mediana empresa –art. 38 de la CE– o incluso el principio de protección a la familia y los hijos –art. 39 de la CE–) también puede y, con el fin de evitar una clara discriminación, debe proceder en relación con los no residentes.

donante tuviese 75 o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez, y a que, si el mismo venía ejerciendo funciones de dirección, las dejara de ejercer y de percibir remuneraciones.

Por último, la disposición final primera de la LISD prevé que, tanto para dichas adquisiciones como para las *mortis causa*, también se deberán aplicar los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, los cuales son relativos a la adquisición por herencia, legado o donación de explotaciones familiares agrarias.

Así pues, resulta obligado resaltar, en primer lugar, la injusticia que plantea el hecho que, conforme al art. 20.5 de la LISD, buena parte de las reducciones de la base imponible contempladas en el resto de apartados del mismo precepto sólo sea aplicable a las transmisiones *mortis causa* y, a no ser que se hayan previsto por parte de las CCAA, no a las adquisiciones por título de donación o equiparable (especialmente por lo que respecta a las relacionadas con el parentesco y la minusvalía del adquirente) (42). Y es que procede recordar que, al lado del correspondiente Impuesto sobre Donaciones a cargo del donatario, el donante deberá cargar con una desproporcionada imposición por el IRPF en concepto de sus supuestas ganancias patrimoniales (y más ahora que, con la reforma del mencionado impuesto, desaparecerá la posibilidad de reducir la parte de la ganancia patrimonial generada hasta el 19 de enero de 2006 por bienes patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994) (43), lo cual, como señala CHECA, «arroja un resultado verdaderamente gravoso, implicando en consecuencia la transmisión lucrativa *inter vivos* una desproporcionada carga fiscal» (44).

Y todo ello sin olvidar que el Impuesto sobre Donaciones actúa únicamente como complementario al Impuesto sobre Sucesiones, con el fin principal de evitar su evasión mediante las donaciones del patrimonio en vida, aunque, como apunta ALBI, incluso si se asimilara el tratamiento fiscal entre las transmisiones *inter vivos* y *mortis causa*, seguiría siendo reprochable. Así, «si consideramos que el impuesto sobre donaciones es sencillamente el valor actualizado de la carga fiscal equivalente al que debería pagarse en sucesiones si la donación no se hiciera en el momento presente, parece razonable aplicar un tipo menor que el que se aplicaría en el momento de la defunción, ya que el Estado ha recibido el impuesto antes y debería descontar cierta cuota por este adelanto» (45).

De todos modos, con base en lo ya señalado, estas últimas consideraciones no son el único importante problema que plantean hoy las mencionadas reducciones, sino que, como bien señala ALONSO, aquellas que en un principio establecía el art. 20 basadas en la edad, la minusvalía y el parentesco del adquirente con la finalidad de subjetivizar el gravamen se han ido complementado con reducciones objetivas que, además de afectar

(42) De hecho, en relación con la necesidad de hacer extensiva la reducción por minusvalía, así lo ha puesto de manifiesto el propio Defensor del Pueblo en su Informe del año 1999, el cual fue publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 25 de octubre del 2000.

(43) Posibilidad que hasta ahora contemplaba la disposición transitoria novena de la LIRPF y que será suprimida por el art. primero ochenta y dos del Anteproyecto de Ley aprobado por el Consejo de Ministros el 20 de junio de 2014, por el que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

(44) CHECA GONZÁLEZ, C.: *La supresión de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, op. cit., pág. 50.

(45) ALBI IBÁÑEZ, E.: «Fiscalitat i empresa familiar», en *Papers d'Economia Industrial*, Generalitat de Catalunya, Departament d'Indústria i Energia, Direcció General d'Indústria, Barcelona, 1993, pág. 93.

la progresividad del impuesto, no dejan de ser una vía a la que poder acogerse para incrementar las exenciones al deber general de contribuir (46).

Por ello, como afirma GARCÍA DE PABLOS, «la actual regulación puede infringir el principio de neutralidad impositiva, al influir en las decisiones de los particulares sobre sus inversiones», lo cual conlleva, además, que los principales beneficiados a la hora buscar el derecho a las mayores exenciones sean justamente los contribuyentes con rentas más elevadas (47).

Y todo ello se debe a que, justamente, se ha aprovechado el art. 20 de la LISD para incluir medidas no tendentes a subjetivizar el impuesto y a atenuar la tributación de los familiares directos (es decir, a ofrecer un mayor respeto a los principios de justicia tributaria) sino destinadas a perseguir fines extrafiscales (o, en otras palabras, a satisfacer intereses sectoriales). Así, se han utilizado para fomentar los seguros de vida como sistema de previsión voluntaria (tanto en relación con el principio 41 de la CE como por lo que respecta al principio de protección a la familia y los hijos –art. 39 de la CE–, el derecho a una vivienda digna –art. 47 de la CE–, el de protección a las personas con discapacidad –art. 49 de la CE–, o el de protección a la tercera edad –art. 50 de la CE–), la protección de bienes de interés cultural (contemplado en el art. 46 de la CE), la protección de la pequeña y mediana empresa (art. 38 de la CE) o el derecho a disfrutar de una vivienda digna (art. 47 de la CE).

Sin embargo, al fomentar la suscripción de seguros de vida, además de atentar contra el principio de generalidad, es evidente que se está influyendo en las decisiones de los ciudadanos con las rentas más elevadas con el fin de ver disminuida su carga fiscal, lo mismo que ocurre en relación con la vivienda habitual del causante (donde, además de discriminarse otras formas de riqueza, no tiene sentido que no se exija que pase a ser la vivienda habitual del adquirente –que podrá beneficiarse de la exención de tantas viviendas habituales como adquiera– sino que únicamente se quede en su patrimonio durante 10 años –restringiéndose así, al mismo tiempo, la oferta del mercado inmobiliario–) (48).

De igual modo, y aunque su especial protección resulte especialmente acertada, ocurre en relación con la transmisión de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, si bien sería más que preferible que se exigiera que la adquisición recibida se vinculara a una actividad productiva y no que se mantenga únicamente en el patrimonio del adquirente durante 10 años (49).

Y es que, por si la polémica expuesta hasta el momento no fuera suficiente, no hay que olvidar la cesión de competencias normativas que se ha realizado a las CCAA en este punto (donde, además de crear reducciones propias, también pueden mejorar las estatales), la cual se ha convertido en la principal responsable de las flagrantes desigualdades que, como ya se ha apuntado al destacar la problemática que también se observa en relación con los no residentes (reconocida por el propio TJUE) (50), atacan directa-

(46) GONZÁLEZ, L. M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, op. cit., pág. 81.

(47) GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma*, op. cit., pág. 86.

(48) En la misma línea, véase GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma*, op. cit., pág. 86.

(49) En este punto, véase la Resolución 2/1999 de la DGT. Asimismo, para un mayor desarrollo, véase AGUSTÍN TORRES, C.: *Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas*, CISS, Valencia, 1999.

(50) Al respecto, véase el apartado 4.2 *El aspecto espacial* del presente trabajo y la STJUE de 3 de septiembre de 2014.

mente a preceptos constitucionales y libertades fundamentales (como el derecho a la libre elección de residencia –art. 9 de la CE–, el propio principio de igualdad –art. 14 de la CE–, el deber general de participación en el gasto público de todos los ciudadanos –art. 31.1 de la CE– o el principio de solidaridad territorial –art. 2 y 138 de la CE–).

De hecho, consciente de la mayor parte de tales consideraciones, la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario ha propuesto suprimir todas aquellas reducciones que no tengan una fundamentación firme desde el punto de vista económico y prever, en compensación, un mínimo exento tanto en las transmisiones *inter vivos* como *mortis causa*, el cual, fijado entre los 20.000 o 25.000 €, no sólo permitiría que los patrimonios más reducidos no fueran los que efectivamente soportan el gravamen, sino también la simplificación de la gestión del impuesto y una mayor equidad en la fijación de su progresividad (51).

Así, su propuesta consiste en dejar únicamente, tanto para las transmisiones *inter vivos* como *mortis causa*, la reducción prevista para las personas con discapacidad, añadiendo también en el caso de las transmisiones *mortis causa* la relativa a la adquisición sucesiva de bienes para evitar un exceso de gravamen y la derivada de la adquisición de de la vivienda habitual (aunque únicamente por parte del cónyuge supérstite). Asimismo, y a pesar de su conveniencia ante cualquier transmisión, apuesta por conservar en el caso de las adquisiciones sucesorias la reducción prevista para la transmisión de empresas individuales, negocios profesionales o de participaciones en entidades que sean calificadas de «empresa familiar» (entendiendo por tales aquellas en las que más del 50% de la propiedad esté en manos de familiares de primer y segundo grado del causante), si bien puntualiza que en ningún caso debería superar entre el 50% y el 70% de la base liquidable, calculada previo descuento del mínimo de exención.

Por último, para poder valorar de modo global la propuesta realizada por la Comisión, resulta necesario destacar finalmente los lamentables efectos que se derivan de la tarifa y el resto de coeficientes multiplicadores previstos para alcanzar la cuota tributaria, pues, a pesar de que no formen parte estrictamente del aspecto cuantitativo del impuesto, no sólo plantean problemas de compatibilidad con los principios de justicia tributaria, sino que también revisten su cuantificación de gran dificultad. En concreto, la cuantificación varía en función del valor de la base imponible, del grado de parentesco entre los transmitentes y el valor del patrimonio preexistente del receptor, resultando de ello una escala que oscila entre el 7,65% y el 81,6%.

Así, salta a la vista que una escala que puede resultar del 7,65% al 81,6% no sólo resulta injusta sino del todo desproporcionada, y aunque este último tipo no pueda considerarse confiscatorio por sí mismo con base en los escasos y cuestionables términos apuntados por el TC (que, como hizo en la STC 150/1990, de 4 de octubre, se limitó a señalar que el mencionado principio de no confiscatoriedad «obliga a no agotar la riqueza imponible» –lo cual, lógicamente, sólo resultaría posible con un tipo impositivo del 100%-), sí que puede calificarse de inconstitucional poniéndolo en relación con los demás tributos a los que puede estar sujeto el mismo objeto de gravamen (como el IIVTNU, el IBI, en su caso, el IP e incluso, en relación con las donaciones, el IRPF) (52).

(51) Propuestas núm. 55, 56 y 57 del *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario*, de 26 de febrero de 2014, recibido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas el 13 de marzo de 2014, págs. 251 a 253.

(52) Y es que, como añadió el TC en la misma STC 150/1990, es evidente que el sistema fiscal también sería confiscatorio «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución». Pue-

Además, teniendo en cuenta que la titularidad patrimonial ya se grava actualmente por el IP (y, en lo relativo a los bienes inmuebles, también por el IBI), resulta totalmente inadecuado respecto a los principios de justicia tributaria (y, en especial, al principio de igualdad) que se aumente la carga tributaria del ISD en función del patrimonio preexistente del adquirente (elemento que, además, no tiene incidencia alguna respecto al hecho imponible del ISD), resultado asimismo un claro atentado contra el éxito y el ahorro que éste haya podido alcanzar.

Y es que, en definitiva, la complejidad de las reducciones actuales, añadida a una tarifa de 16 tramos que debe combinarse con coeficientes multiplicadores y a su variedad en función de la normativa estatal o autonómica, hace que resulte más que aconsejable una inminente simplificación de la cuantificación del impuesto, lo cual justamente es lo que ha pretendido llevar a cabo la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario.

En concreto, tras minorar las reducciones de la base imponible y apostar por el establecimiento de un mínimo exento con carácter general, la Comisión aboga por determinar la cuota del impuesto compensando la mayor base imponible con la aplicación de una sola tarifa (sin coeficientes multiplicadores) compuesta de tipos moderados, los cuales se determinan en función de tres grupos ciertamente simplificados de grados de parentesco (cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes, que les correspondería el tipo reducido –fijado orientativamente entre un 4 y 5%–; parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado, a los que se aplicaría el tipo medio –resultando adecuado entre un 7 y 8%–; y cualquier otra persona no incluida en los grupos anteriores, cuyo tipo sería el más elevado –pudiendo ser del 10 y 11%–) (53).

Así, procede aplaudir la simplificación de la cuantificación del impuesto y la homogenización de sus principales elementos estructurales (en todo el territorio y para todos los contribuyentes) que ello supondría, así como la acertada supresión del patrimonio previo del adquirente como elemento determinante de una mayor progresividad y, especialmente, la fijación de una escala de gravamen razonable y no desproporcionada ni difícilmente compatible con el resto de tributos (sobre todo con los que giran alrededor de los bienes inmuebles) (54).

Sin embargo, no hay que olvidar el problema de base que seguiría estando latente ante las adquisiciones por parte de familiares directos de bienes de los que, no sólo venían disfrutando, sino que incluso habían ayudado a conseguir, problemática que, por su evidente relación con la función de contener elementos de riqueza susceptibles de gravamen del hecho imponible, será analizada a continuación.

de verse un mayor análisis sobre la eventual confiscatoriedad del ISD en aras a la sobreimposición que puede conllevar en el apartado 5.2 *Identificar el tributo* del presente trabajo.

(53) Propuesta núm. 58 a 60 del *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario*, de 26 de febrero de 2014, recibido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas el 13 de marzo de 2014, pág. 253.

(54) En este punto, véase CASADO OLLERO, quien justamente ha puesto de manifiesto que la sobreimposición existente en el sistema tributario español por lo que respecta a los bienes inmuebles empieza a ser susceptible de ser considerada confiscatoria. (CASADO OLLERO, G.: «Presentación», en *La Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local. Temas de Administración Local*, CEMCI, Granada, 1990, pág. 13).

5. EL CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES DEL HECHO IMPONIBLE EN EL CASO DEL ISD

Una vez puntualizados los diferentes elementos y aspectos que conforman el hecho imponible del ISD, procede entrar a valorar si éste realmente cumple con la triple función que debe llevar a cabo: la de dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal, la de identificar el tributo y la de contener un índice o manifestación de riqueza necesario para legitimar la procedencia del tributo (55).

5.1. Originar el nacimiento de la obligación tributaria principal

La primera labor que debe cumplir todo hecho imponible es la de dar lugar al nacimiento de la obligación de pago de la cuota tributaria, siempre y cuando su realización se haya llevado a cabo por parte de un obligado tributario (56).

Así, en relación con el ISD, parece claro que, en principio, toda adquisición de una donación, herencia o legado supone una manifestación de riqueza susceptible de imposición tributaria y que, teniendo en cuenta la regulación del impuesto, está integrada en su hecho imponible de forma suficientemente detallada y que da lugar al nacimiento de la obligación principal.

No obstante, cierto es que en este punto aparece la problemática ya expuesta relativa a su devengo (pues es evidente que en el momento del fallecimiento del causante el incremento patrimonial derivado de la aceptación de una herencia que pretende gravarse aún no ha tenido lugar), aunque, salvando tal cuestión, su configuración resulta correcta, clara y suficiente.

Así pues, y aunque sin menospreciar las salvedades apuntadas, puede afirmarse que, en principio, el hecho imponible del ISD cumple con tal finalidad, siendo perfectamente capaz de dar lugar a la génesis de la obligación tributaria principal.

5.2. Identificar el tributo

En segundo lugar, la siguiente de las funciones que cumple el hecho imponible es la de identificar cada tributo, ya que, como también señala el art. 20 de la LGT, sirve para configurar los principales elementos de su estructura. En concreto, dicha identificación puede llevarse a cabo a dos niveles, ya sea para determinar la categoría del tributo (pues lo que diferencia los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales es justamente su hecho imponible), o para distinguirlo dentro de la categoría tributa-

(55) Al respecto, si bien sentencias como la STS 2163/1991, de 5 de julio, han señalado que el hecho imponible «cumple una doble finalidad: de una parte, configurar cada tributo; de otra, producir el nacimiento de la obligación tributaria, cuando se realice», es evidente que, como se ha puesto de manifiesto, otra de sus funciones es la de legitimar la imposición de todo tributo, pues, como señala, entre otras, la STC 255/2004, de 22 de diciembre, debe contener indispensablemente «una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación».

(56) En este sentido, puede afirmarse que el hecho imponible cumple dicha función porque nada impide que la normativa reguladora de un tributo prevea otros presupuestos de hecho que, si bien podrán estar relacionados o ser independientes de la obligación de pago de la cuota tributaria, no constituirán la obligación tributaria principal, de modo que es preceptivo que así sea para que un conjunto de actos o circunstancias pueda tener tal condición.

ria a la que pertenezca (puesto que cada tributo debe gravar unos hechos manifiestos de riqueza distintos en tanto que no está permitida la doble imposición) (57).

Y en este punto, si bien no cabe duda de que el IDS pertenece a la categoría de impuestos, el problema puede aparecer a la hora de diferenciarlo o, cuanto menos, de hacerlo compatible con otros tributos de la misma categoría, especialmente con el de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

En este sentido, y teniendo en cuenta que el IIVTNU grava el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto en el momento de su transmisión y que, en los casos aquí estudiados (al ser transmisiones lucrativas), deberá soportarlo el adquirente (arts. 104 y 106.1.a) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –TRLRHL–), resulta evidente que el heredero o donatario deberá soportar simultáneamente la tributación del incremento de valor de los mencionados terrenos y la derivada (también por causa de los mismos) del incremento de su propio patrimonio, de modo que, a no ser que se prevea la posibilidad de deducir de la cuota del ISD la del IIVTNU, la cuota de este último queda integrada en la del primero y se produce una clara sobreimposición (58).

Y ello aunque el art. 109.4 del TRLRHL habilite a las ordenanzas fiscales a regular una bonificación de hasta el 95% de su cuota íntegra en las transmisiones realizadas por causa de muerte a familiares directos (descendientes, adoptados, cónyuges, ascendientes o adoptantes), pues, a pesar de que deja latente el problema en el caso de las donaciones, la sobreimposición debe corregirse de forma íntegra y preceptiva para la totalidad de contribuyentes.

Además, también son cuanto menos discutibles en este punto los efectos de la eventual sobreimposición que puede suponer el ISD en relación con el IBI y el IP (59), pues, aunque el propio TC ha señalado que, «en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes», también ha puntualizado que al hecho imponible «le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto» (STC 289/2000).

Por consiguiente, es evidente que un mismo bien inmueble puede ser el objeto de gravamen de los tres tributos (ampliándose los objetos coincidentes en el caso del ISD y, cuando proceda, el IP) siendo en los tres casos gravado por la misma manifestación de riqueza implícita en el mismo (la capacidad de pago que supone su titularidad). En con-

(57) Véase al respecto la multitud de convenios internacionales firmados por España destinados a evitarla o, más concretamente, los arts. 6.2 y 6.3 de la LOFCA, donde se prohíbe a las CCAA establecer tributos sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado o por los tributos locales.

(58) De hecho, la misma problemática se plantea en el ámbito del IRPF en relación con la tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones onerosas, donde, a pesar de que en el Auto n.º 269/2003, de 15 de julio de 2003, el TC entendió que no existía una doble imposición con el IIVTNU, el art. 35 de la LIRPF permite la deducción de la cuota del IIVTNU de la base imponible del impuesto (aunque no de la cuota) para paliar la sobreimposición.

(59) Sobreimposición, en este caso, en el sentido apuntado por HINOJOSA, quien apunta que se da «ante cualquier acto o situación en virtud del cual una determinada materia imponible resulta gravada en forma superior a la capacidad económica que su titularidad u obtención manifiestan por la concurrencia de dos o más tributos para cuyo hecho imponible es relevante». (HINOJOSA TORRALVO, J. J.: *Los Créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 75).

secuencia, cabe cuestionarse, como mínimo, si la capacidad económica que efectivamente se somete a imposición no se grava de forma mayor a la que realmente se pone de manifiesto, sin olvidar que el transmitente ya soportó la tributación por la obtención y la titularidad de tales bienes, que las ganancias derivadas de los mismos también gravaron y seguirán siendo gravadas por parte del IRPF y que justamente uno de los elementos que se tiene en cuenta para fijar la progresividad del ISD es el patrimonio preexistente del adquirente (art. 22 de la LISD).

Y es que, de hecho, la sobrecarga impositiva que supone el IP ha sido justamente uno de los motivos que ha llevado a la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario a proponer su supresión y la imposibilidad de ser establecido como impuesto propio para las CCAA, pues, como ha señalado, acaba siendo, en la práctica, un tributo sobre la propiedad inmobiliaria (convirtiéndose así en un segundo IBI). Además, entiende que es evidente su incapacidad para alcanzar su principal razón de ser (conseguir una mejor distribución de la riqueza a favor de la igualdad material), ya que, a causa de la amplitud de las posibilidades de elusión fiscal que permite su regulación (también fuertemente divergente en cada CCAA), recae esencialmente sobre los patrimonios medios (60).

5.3. Contener el índice o manifestación de capacidad económica necesaria para legitimar la procedencia del tributo

Como ya se ha apuntado, a la hora de establecer un nuevo tributo, el legislador está obligado a que el hecho imponible del mismo manifieste algún tipo de riqueza, y es que será justamente ésta la que ofrezca el indicativo de la capacidad económica precisa para dar lugar a la imposición de la obligación tributaria principal (por lo que servir de presupuesto legitimador para la procedencia del tributo es su tercera función principal).

Así, el sistema quiere garantizar que los tributos recaigan sobre quienes realmente puedan hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación (61), por lo que este índice de capacidad de pago implícito en todo hecho imponible debe serlo de una riqueza real y efectiva, es decir, sin poder ser inexistente o ficticia (62).

Por consiguiente, en relación con el ISD, ya se ha señalado que, en principio, parece lógico que toda adquisición de una donación, herencia o legado contendrá un índice de riqueza real (no potencial o ficticio) por parte de los adquirentes, en tanto que les supondrá un claro aumento patrimonial, si bien ello puede no resultar tan obvio en los casos donde lo que se transmite es el patrimonio familiar a familiares directos (ascendientes, descendientes o cónyuges).

Así, como señala GARCÍA NOVOA, no puede afirmarse que en tales casos exista un verdadero aumento de la renta disponible susceptible de gravamen, puesto que los propios adquirentes, además de coadyuvar a formar el patrimonio que aquí se transmite, ya venían disfrutando del mismo (63), y es que, como recalca, se hace difícil explicar el incre-

(60) Propuesta núm. 54 del *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario*, de 26 de febrero de 2014, recibido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas el 13 de marzo de 2014, pág. 240.

(61) Al respecto, véase AAVV: «Los principios jurídico sustantivos del Derecho Financiero», en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 79.

(62) En este sentido, véase la STC 221/1992, de 11 de diciembre.

(63) Por ello, como pone de manifiesto PLAZA VÁZQUEZ, lo que ocurre realmente en tales casos no es una efectiva transmisión, sino un mero cambio formal de titularidad individual. (PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: *El valor real tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 333).

mento de riqueza que experimenta un viudo/a que hereda la vivienda habitual en la que vivía con el causante y en la que seguirá viviendo o el que se constata en la herencia del saldo de una cuenta corriente propiedad del fallecido pero a la que los herederos accedían por vía de una titularidad indistinta (64).

De igual modo, tampoco parece justificable cuando el cónyuge o los hijos reciben un patrimonio esencialmente inmobiliario del que, a efectos prácticos, ya venían disfrutando y, ante la falta de liquidez del mismo, deben enajenar una parte para poder hacer frente a la correspondiente tributación, por no mencionar la inexistencia de cualquier tipo de incremento de capacidad de pago (sino más bien de lo contrario) que experimentan las familias en las que el causante era el sustento económico principal (65).

Y no hay que olvidar que las transmisiones patrimoniales lucrativas entre familiares directos no constituyen supuestos aislados sino que, justamente, son la práctica más habitual, aunque algunos autores han considerado que, si tales adquisiciones no se sometieran a imposición, se estaría atentando al principio de igualdad de forma injustificada.

Así, por ejemplo, GARCÍA DE PABLOS señala que, si bien el dejar tales adquisiciones exentas del impuesto perseguiría un fin constitucionalmente válido (la protección de la familia –art. 39 de la CE-) y la medida contendría la procedente idoneidad (adecuación) y necesidad (en el sentido de no existir medidas menos gravosas y con la misma eficacia), no superaría el último de los requisitos que exige el TC a la hora de legitimar un trato desigual (66), ya que, en su opinión, no sería proporcionada (67).

Sin embargo, procede destacar aquí que tal medida no sería una exención sino que supone un claro caso de no sujeción al impuesto, puesto que, en puridad de términos, no se realiza ningún presupuesto susceptible de gravamen. Por consiguiente, lo que está gravando el ISD en tales casos (que son la mayoría) es un hecho imponible que no contiene elemento indicativo alguno de capacidad económica, por lo que su reconocimiento normativo como supuestos no sujetos resulta, desde el punto de vista de la justicia tributaria, una clara obligación (68).

No obstante, algunos autores han apostado por garantizar el respeto al principio de capacidad económica en tales casos estableciendo un mínimo exento de tributación similar al que opera en el ámbito del IRPF, evitando así gravar los patrimonios más reducidos y sobreentendiendo que los que superen dicho umbral de elevada

(64) GARCÍA NOVOA, C.: *El futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones: apuntes para una reflexión (II)*, Bolsa de Madrid, nº 134, 2004, pág. 7.

(65) Al respecto, véase GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 486.

(66) En este punto, véase la STC 55/1986, de 9 de mayo, o la 136/1999, de 20 de julio.

(67) Al respecto, señala el citado autor que «puede considerarse como una medida excesiva, desproporcionada, por no derivarse de la misma «más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto» (SSTC 66/1995, apartado 66; 207/1669, apartado 207; 37/1998, apartado 37; 202/1999, apartado 202 y 186/2000, apartado 186)». (GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma*, op. cit., págs. 97 y 98).

(68) Además, procede señalar que la previsión de esta no sujeción estaría plenamente admitida por el TC, y ya no sólo por el respeto al principio de capacidad económica, sino también por la garantía del deber de protección a la familia (art. 39.1 de la CE). Así, y aunque al respecto ha señalado que «las diferencias de trato de los sujetos integrados en la unidad familiar en relación con quienes no lo están sólo serán aceptables (...) en la medida en la que sean también adecuadas y congruentes con tal diferencia», sin duda ocurriría en este caso, ya que justamente no puede hablarse de incrementos patrimoniales susceptibles de imposición por ser los bienes adquiridos parte del patrimonio familiar (STC 45/1989).

cuantía llevarán implícito un incremento de riqueza y serán susceptibles de tributación (69).

Y, de hecho, como se ha señalado, en la misma línea se ha pronunciado la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario, aunque, con el fin de impedir que cualquier patrimonio reducido esté sometido al impuesto, abogando por el establecimiento de este mínimo con carácter general (70).

De todos modos, procede señalar que, en relación con las transmisiones entre familiares directos, se seguiría vulnerando el principio de capacidad económica en ambos casos, en tanto que, sin ir más lejos, la falta de incremento de riqueza por la adquisición de un patrimonio del que ya se venía disfrutando seguiría operando igual.

6. CONCLUSIONES

La configuración y regulación actual del hecho imponible del ISD adolece de profundas problemáticas y carencias muchas veces incluso contrarias a los propios principios de justicia tributaria, las cuales, junto a la gran disparidad normativa derivada de la cesión autonómica de la competencia al respecto, exigen un replanteamiento profundo y a su vez unificador de la carga tributaria que supone para todos los sujetos pasivos (especialmente por lo que respecta a los no residentes, tal y como ha reconocido el propio TJUE).

Al respecto, y aunque con carácter general parecen más que adecuadas las propuestas de reforma aportadas por la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario (tanto por la homogenización de la carga impositiva como por la simplificación en la gestión del impuesto, protegiendo, además, los patrimonios reducidos y apostando por una tarifa moderada), no resultan suficientes en relación con las transmisiones *inter vivos*, ya que, si bien se les equipararían las reducciones de la base imponible respecto a las *mortis causa* por lo que respecta al mínimo exento y a las reducciones por minusvalía, se les privaría de las derivadas de la transmisión de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades que sean calificadas de «empresa familiar» (sin olvidar que seguiría intacta la sobreimposición que implica el pago del IRPF derivado de las mismas por parte del donante).

Asimismo, respecto a las transmisiones entre familiares directos, el problema de base ante la ausencia de capacidad económica susceptible de imposición seguiría estando latente, y es que, a pesar de la atenuación de sus efectos mediante el mínimo exento y los tipos reducidos por razón de parentesco, los principios de justicia tributaria y, hasta cierto punto, el deber constitucional de protección de la familia impiden su gravamen.

Además, a pesar de la simplificación en la cuantificación del impuesto, el nuevo sistema seguiría dejando presentes los lamentables efectos de la fijación del momento del devengo al del fallecimiento del causante en las adquisiciones *mortis causa*, pues no resulta justificable que se sobrecargue a una persona que ni siquiera sabe si va a resultar adquirente con el deber de declarar unos bienes que en teoría adquiriría (obligándola a asumir la complejidad de los preceptos de derecho privado relativos a la sucesión) y de

(69) Véase al respecto GARCÍA NOVOA, C.: *El futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones: apuntes para una reflexión (II)*, op. cit., págs. 81 y 82.

(70) Propuesta núm. 55 del *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario*, de 26 de febrero de 2014, recibido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas el 13 de marzo de 2014, pág. 252.

pagar el correspondiente tributo (con el dinero, obviamente, de su patrimonio presente), y todo ello, además, en un período de tiempo que resulta breve a todas luces y sin posibilidad de compensación real de la totalidad de los costes asumidos.

Y es que, como mínimo, debería preverse un sistema de aplazamiento o fraccionamiento bastante más generoso y flexible en cuanto a plazos y garantías, aunque, teniendo en cuenta la ingente cantidad de información que obra actualmente en poder de la Administración tributaria y las ventajas derivadas de su gestión electrónica, dicha vulneración del sentido y la esencia del devengo ya no resulta justificable (pues hoy ya no encuentra el sentido sino es en una mayor comodidad de la Administración que no quiere estar sujeta a la libre conveniencia de los contribuyentes por lo que al momento de aceptar la herencia se refiere).

Y por los mismos motivos basados en los sistemas de información de los que actualmente dispone la Administración ya tampoco puede justificarse la gran cantidad de presunciones que se aplican de forma automática (tanto a la hora de entender realizado un hecho imponible como de determinar su aspecto cuantitativo), y no sólo porque sitúen a la Administración en una situación de especial protección difícilmente razonable, sino porque suponen un claro y directo atentado contra el principio de capacidad económica e imponen al contribuyente una excesiva presión fiscal indirecta.

Por último, aprovechando la unificación de los elementos esenciales del tributo propuestos por la Comisión, cabe añadir que se echa en falta el desarrollo de sistemas de valoración comunes y lo más ajustados posibles al auténtico valor real de los diferentes bienes, los cuales no sólo permitan ofrecer una definición acotada del significado de tal valor sino también acabar con la situación de inseguridad jurídica en la que se encuentran los contribuyentes ante la posibilidad discrecional y, en cuanto a los métodos, indeterminada de comprobación de valores por parte de la Administración.

Por consiguiente, si realmente se quiere seguir manteniendo el ISD, todas estas cuestiones resultan imperantes tanto para su propia procedencia como para la correcta configuración de su hecho imponible, elemento respecto al cual no conviene olvidar que no sólo legitima si no que también configura toda figura tributaria.