

La crítica funcionalidad del Impuesto sobre Sucesiones

María Amparo Grau Ruiz

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Directora de la Revista Técnica Tributaria

A la vista de algunos debates parlamentarios acaecidos en el último trimestre y de determinadas manifestaciones recogidas en trascendentes trabajos europeos recién salidos a la luz, resulta especialmente oportuno plantearse ahora la relevancia de las distintas funciones que ha de cumplir el Impuesto sobre Sucesiones en el marco de nuestro ordenamiento constitucional.

Con ello, quizás se pueda ayudar a su mejor ordenación jurídica, pues su puesta al día parece necesaria¹. En efecto, las abundantes críticas que cosecha la dispar regulación vigente hacen dudar de que la técnica actual esté siendo eficazmente adecuada a los fines que debe perseguir². Esto lleva a intuir que, en un futuro no muy remoto, podría llegar a trabajarse por una especie de recuperación funcional, tanto en la vertiente fiscal como en la extrafiscal.

Desde luego, los argumentos esgrimidos por detractores y defensores de esta figura tributaria no son, en absoluto, novedosos. Históricamente se observa, de manera constante, la repetida expresión de inquietudes diversas, también desde el ámbito civilista y constitucional. En esta sede, en 1978 se buscó sabiamente un equilibrio entre posturas enfrentadas. Por este motivo, el artículo 33 de la Constitución dice: "1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. 2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes"³. Así, la libertad de la persona en una economía de libre mercado se trata de cohonestar con ciertos aspectos sociales de los que se suelen ocupar la familia y/o el Estado.

1 MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "El parentesco y el ordenamiento jurídico", *Carta Tributaria*, No. 45, 2018 (en prensa).

2 "La razón última que justifica la existencia de los impuestos que recaen sobre las transmisiones gratuitas de riqueza no es recaudatoria, sino de su utilización al servicio de los fines político-sociales que, en un momento dado, tenga la sociedad..., compensación al Estado –al margen– por los servicios que garantizan el derecho de propiedad, así como el soporte de instrumentos que hacen posible su transmisión..., especie de "premio de aseguramiento", por el pacífico tránsito de este patrimonio". BARBERÁN LAHUERTA, M.A.: *La imposición sobre las herencias; situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Comares, Granada, 2005, pp. 181-183.

3 Lo que la Constitución prohíbe en el artículo 33.1, dentro del contexto más general del artículo 38 en una economía de libre mercado, es la supresión de la heredabilidad de ciertos activos, en especial de los bienes de capital. ROGEL VIDE, C.: *El derecho a la herencia en la Constitución*, Colección Derecho español contemporáneo, Reus, Madrid, 2017, p.22, donde cita a BARRIO GALLARDO, A.: *El largo camino hacia la libertad de testar. De la legítima al derecho sucesorio de alimentos*, Dykinson, Madrid, 2012, p. 512. Cabe recordar que de la libertad de la persona, principio rector de nuestro ordenamiento jurídico, conforme a la declaración del artículo 1 de la Constitución, se deduce el derecho a la propiedad privada y a su transmisión. ALZAGA VILLAAMIL, O.: *Comentario sistemático a la Constitución española de 1978*, Ediciones del Foro, Madrid, 1978, pp. 289-290.

De hecho, en toda sucesión confluyen tres intereses: el del individuo, el de la familia y el del Estado. De la combinación de ellos, dependen principalmente las reformas legislativas. Concretamente, el derecho del Estado en las sucesiones "se manifiesta bajo tres formas en las legislaciones: derecho sobre los bienes sin dueño, derecho de sucesión e impuesto"⁴. Es más, con el Estado social, el derecho sucesorio del Estado parece haberse articulado fundamentalmente a través del impuesto sobre sucesiones⁵.

Las últimas discusiones mantenidas en las Cortes Generales sobre este impuesto tuvieron lugar el pasado 30 de octubre⁶, por tramitarse una iniciativa parlamentaria relacionada con el alto número de renunciaciones a herencias detectado (¿por causa de la crisis o de la progresividad?⁷). En el Congreso de los Diputados se aludió a una configuración normativa confiscatoria⁸, a la posibilidad de compaginarlo con otras políticas sociales o medioambientales (incorporando medidas extrafiscales que eviten éxodos fiscales⁹ o permitan mantener explotaciones agrarias¹⁰, por ejemplo), estando en el trasfondo, además, el siempre polémico reparto competencial en el Estado de las Autonomías¹¹.

Habiéndose rechazado este año la modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si eventualmente se llegara a suprimir este impuesto, no es descabellado imaginar que se tratase de hacer resurgir vías sustitutivas del mismo –como la legítima– otrora propuestas para atender dicha "función social"¹². Ahora bien, como explica el Profesor Rogel Vide, "no ha de confundirse la función social del derecho –que permanece, aun con límites resultantes de la misma– con el derecho diluido en la función social, desaparecido, engullido por ella". La Constitución prohíbe que el impuesto tenga carácter confiscatorio en el artículo 31.1 y también afianza

-
- 4 VALVERDE VALVERDE, C.: "El Estado y las sucesiones", *RGLJ*, 1904, Tomo 105, p. 526 y ss. "A decir de Lacruz, el Código civil y las restantes leyes disciplinan el fenómeno sucesorio con arreglo a los siguientes principios u orientaciones: 1º Destino de una parte de los bienes del difunto a la comunidad, que se detraen mediante el impuesto..." LACRUZ BERDEJO, J.L. et al.: *Elementos de Derecho Civil. V. Derecho de sucesiones*, Bosch, Barcelona, 1993. Citados ambos por ROGEL VIDE, C.: *El derecho a la herencia...*, op.cit., pp. 28 y 61.
 - 5 Compartiéndose con la colectividad un porcentaje de la adquisición hereditaria por aplicarse el principio de la función social a la herencia. PÉREZ LUÑO, "Artículo 33: propiedad privada y herencia", en ALZAGA VILLAAMIL, O. (Dir.): *Comentarios a las Leyes Políticas*, Tomo III, Edersa, Madrid, 1983, p. 405.
 - 6 Una de cada 10 en 2017, según Ciudadanos. Proposición de Ley de modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (122/000270). BOCG. Congreso de los Diputados Núm. B-308-1 de 14/09/2018, p. 1. BOCG. Congreso de los Diputados Núm. B-308-2 de 05/11/2018, p. 1. Disponibles en el enlace siguiente: http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas?piref73_2148295_73_1335437_1335437.next_page=/wc/servidorCGI&CMD=VERLST&BASE=IW12&PIECE=IWA2&FMT=INITXD1S.fmt&FORM1=INITXLUS.fmt&QUERY=%28I%29.ACIN1.+%26+%28SUCESSIONES%29.OBJE.+%26+%28%22GRUPO+PARLAMENTARIO+CIUDADANOS%22%29.SAUT.&DOCS=1-1 Diario de Sesiones (DS), Congreso de los Diputados Núm.161 de 30/10/2018, p.18. [http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/PopUpCGI?CMD=VERLST&BASE=pu12&DOCS=1-18&QUERY=%28DSCD-12-PL-161.CODI.%29#\(Página18\)](http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/PopUpCGI?CMD=VERLST&BASE=pu12&DOCS=1-18&QUERY=%28DSCD-12-PL-161.CODI.%29#(Página18)) [último acceso 27 de diciembre de 2018].
 - 7 Se hace referencia al Colegio nacional de Notarios: "el principal motivo de las renunciaciones no es que no se pueda hacer frente al impuesto, el principal motivo de las renunciaciones es que la herencia viene con tantas deudas fundamentalmente de naturaleza hipotecaria que el heredero no puede hacer frente a las mismas". Montero Soler, Grupo Parlamentario Confederado de Unidos Podemos-En Comú Podem-En Marea, DS, p. 26. "Las estadísticas, desde luego, no indican los motivos de las mismas [renunciaciones] y -ya se ha dicho anteriormente y yo vuelvo a insistir en esta cuestión- donde no hay impuesto también se producen renunciaciones. Por tanto, el nexo común hay que ponerlo en el contexto de la crisis y no en el del impuesto". Blanquer Alcaraz, Grupo Parlamentario Socialista, DS, p. 27.
 - 8 "Estoy hablando de casos flagrantes, estoy hablando de personas, por ejemplo, que han heredado y no pueden aceptar la herencia porque no pueden pagar el impuesto. Hay casos reales de gente que no acepta una herencia porque le cuesta pagar el impuesto y no puede pedir una hipoteca. Hay casos de personas mayores, incluso pensionistas, que heredan de su padre o de su madre un piso y no pueden heredarlo porque no pueden pagar el impuesto, porque tienen una pensión y no les dan la hipoteca". Rivera Díaz, Grupo Parlamentario Ciudadanos, DS, p. 20.
 - 9 "Los asturianos, discriminados una vez más, somos líderes nacionales en la presión fiscal que supone este tributo... Así se explica el éxodo fiscal que asola la región. El confiscatorio impuesto sobre sucesiones que sufrimos sangra los derechos patrimoniales hereditarios de quienes carecen de recursos, que se ven obligados bien a endeudarse para afrontarlo o bien a renunciar a la herencia, como sucedió en el pasado ejercicio de 2017". Martínez Oblanca, Grupo Parlamentario Mixto, DS, p. 22.
 - 10 "En Andalucía, por ejemplo, hay muchos agricultores que ahora no tienen que pagar si quieren quedarse la explotación agrícola de sus padres o sus abuelos ¿Queremos realmente apostar por el mundo rural?" Rivera Díaz, Grupo Parlamentario Ciudadanos, DS, p. 20.
 - 11 "Vamos a votar que no por ese intento de recentralización en un impuesto en el que tenemos competencia"... Sagastizabal Unzetabarrenetxea, Grupo Parlamentario Vasco (EAJ-PNV), DS, p. 24.
 - 12 "En los aleñaños de la publicación del Código civil español, a finales del siglo XIX, se manifestaba ya, entre la doctrina, la preocupación de incardinar, en la herencia y de un modo u otro, al Estado, con la intención de que una parte del caudal relicto, redundando en beneficio de la comunidad, propiciase la función social que la dicha herencia estaba llamada a desempeñar, propiciando también, en cierta medida al

la protección social, económica y jurídica de la familia en el artículo 39.1¹³. Por su parte, el artículo 17.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea se refiere a la propiedad y a la herencia.

Si centramos, a continuación, nuestro análisis en el ámbito comunitario, conviene destacar que la Comisión europea ha publicado –este mismo mes– un nuevo estudio sobre las políticas fiscales en la Unión Europea en 2018¹⁴. De particular interés, en este informe elaborado por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, son las pistas que de él se desprenden sobre la previsible evolución de los impuestos sobre sucesiones en Europa, en virtud de las recomendaciones formuladas. Literalmente – la traducción es nuestra– puede leerse lo siguiente: "la distribución desigual del patrimonio tiende a exacerbar la desigualdad en las rentas, debido a las generadas por el mismo; el patrimonio –sobre todo, el heredado– explica en gran medida las oportunidades con las que cuentan los individuos¹⁵. La desigual distribución del patrimonio impacta así en la movilidad social negativamente¹⁶. Mientras que las rentas del trabajo son resultado de una actividad de mercado que, en general, beneficia a otros participantes en el mercado y a la sociedad en general, el patrimonio que crece mediante ganancias de capital o herencia no mejora la capacidad productiva de la economía. (...) Alguna desigualdad es inevitable en economías basadas en el mercado e incluso considerada un resultado justo si es consecuencia de diferencias en el esfuerzo. Dicho esto, los efectos adversos de excesivas desigualdades en el patrimonio han llevado a reconocer que la desigualdad debe tratarse desde una perspectiva conjunta de la renta y el patrimonio"¹⁷. Podría, por tanto, explorarse un giro hacia la tributación de las sucesiones y el patrimonio. Se añade que "para mitigar la desigualdad patrimonial y promover la movilidad social se pone el foco en los impuestos sobre sucesiones¹⁸, porque pueden usarse como herramienta para una tributación más justa y eficiente. Los impuestos sobre sucesiones y donaciones, bien diseñados, son formas adecuadas para luchar contra la desigualdad de la manera menos distorsionadora y con un nivel

menos, una redistribución de la riqueza, la inversión de una parte de los productos de las herencias en fines sociales. [...] Valverde parte del análisis del impuesto de sucesiones, poniendo de relieve algunos inconvenientes del mismo así como el fin meramente fiscal que se le asigna, como una fuente más de riqueza que el Estado tiene para levantar las cargas que pesan sobre él. "De estos inconvenientes... ha surgido la idea de abolir ese impuesto para sustituirle ventajosamente por otro medio que responda a los derechos que el Estado debe tener en toda sucesión y que sirva como medio de que aquél cumpla sus deberes sociales... y esta sustitución no puede hacerse más que estableciendo una legítima del Estado en toda sucesión... el Estado debe tener también una cuota legítima, para cumplir los deberes que le están encomendados". ROGEL VIDE, C.: *El derecho a la herencia...*, op.cit., pp.100 y 106-107, cita a VALVERDE, "El Estado...", pp. 536-537.

13 GARRIDO FALLA, F.: "Artículo 33", en GARRIDO FALLA, F. (Dir.): *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1980, p. 427.

14 Concretamente, ha visto la luz el día 19 de diciembre de 2018. En él subraya la estabilidad existente en los sistemas tributarios de los Estados miembros a la hora de promover la inversión y el empleo, reducir el fraude y la evasión fiscal, afrontar las desigualdades y garantizar la justicia social. También presta atención, entre otros asuntos, a la influencia de la cesta de tributos (*overall tax mix*) en la progresividad o al uso de la fiscalidad como herramienta de política ambiental. TAXUD: *Tax Policies in the European Union Survey 2018*, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo, 2018. Se encuentra disponible en el enlace https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/tax-policies-european-union-survey-2018_en [último acceso 27 de diciembre de 2018].

15 PALOMINO, J., MARRERO G., AND RODRIGUEZ J.: *Inheritances and Inequality of Opportunity in Wealth*, 2017. "Existe una correlación clara entre la desigualdad de la renta y la distribución de la riqueza, y los altos índices de concentración que se observan en la distribución de la riqueza se reproducen en el valor de las herencias recibidas. [...] El informe Lagares relacionaba el impuesto con la importancia de su efecto redistributivo sobre la igualdad de oportunidades, así como su relación con la equidad intergeneracional y los incentivos al esfuerzo, al trabajo y al ahorro. De ahí que se defina precisamente como un impuesto social que grava el lucro sobrevenido que supone recibir gratuitamente unos bienes sin haber desempeñado un esfuerzo personal para conseguirlos". Blanquer Alcaraz, Grupo Parlamentario Socialista, DS, p. 27. Antiguamente, en otro sentido: "Yo no creo –señala Valverde– que la abolición del derecho hereditario pudiera constituir un verdadero progreso social, porque ni la herencia es contraria al interés de la sociedad, ni tampoco crea la injusticia, al crear una desigualdad; al contrario, la propiedad individual no puede obtener su máximo de utilidad mientras no sea completada por la herencia, al ser, ésta, el mejor estimulante de la actividad..., esto aparte de que los más importantes deberes del hombre, que no concluyan con su muerte, quedarían incumplidos si la herencia no existiera". ROGEL VIDE, C.: *El derecho a la herencia...*, op.cit., pp. 27 y 68 (nota 94).

16 Oxfam: *Reward work, not wealth*, Oxfam GB for Oxfam International, Oxford, 2018.

17 "La creciente acumulación de riqueza privada en Europa durante los pasados 40 años y el aumento en las desigualdades han provocado un intenso debate sobre la justicia de los sistemas tributarios existentes. La desigualdad en el patrimonio es mayor que la desigualdad en la renta. La desigualdad excesiva puede erosionar la cohesión social, obstaculizar el crecimiento y llevar a la polarización política. En especial, esto sucede en la desigualdad patrimonial, por sus rasgos específicos". TAXUD: *Tax Policies in the European Union...*, op.cit., pp.58-59. "Las cestas de tributos que se basan más en impuestos sobre sucesiones y patrimonio se vinculan con menores desigualdades de rentas disponibles, ya que pueden contribuir a reducir las desigualdades en el patrimonio y en la renta derivadas de él". OCDE: *The effects of the tax mix on inequality and growth*, OECD publishing, París, 2017.

18 TAXUD: *Tax Policies in the European Union...*, op.cit., p.69.

aceptable de complejidad administrativa"¹⁹. Y finalmente se defiende que las objeciones que encuentra la imposición sobre sucesiones podrían resolverse con un diseño adecuado²⁰. Así pues, en las grandes líneas, la orientación para el futuro es suficientemente clara.

La situación, a día de hoy, en el panorama comunitario, es similar a la de años anteriores. Ha habido pocos cambios en el área de los impuestos sobre sucesiones y donaciones, si bien se aprecia una tendencia continuada a extender las exenciones²¹. En la Unión Europea de 28, 18 Estados miembros aplican un impuesto sobre sucesiones y/o donaciones. Sin embargo, la recaudación obtenida es relativamente baja (menos del 1% del PIB en todos los Estados miembros), porque los parientes cercanos disfrutan de tipos más bajos, exenciones más altas o una combinación de ambos. Las empresas familiares con frecuencia se someten a un trato fiscal preferente, lo que se suele justificar por su importancia para la economía, aunque podrían crearse incentivos no deseados para el propietario original que continúa con el negocio cuando quizás no lo hubiera hecho y para sus herederos, pues pueden reducir su esfuerzo por el llamado "efecto Carnegie"²².

Ampliando el horizonte, en un panorama internacional más amplio, la discusión se centra en si es preferible un impuesto sobre las "sucesiones" (*inheritance tax*) o sobre las "herencias" (*estate tax*) que es menos complejo de administrar, ya que afecta a menos personas²³. La mayoría de Estados que han establecido este tipo de tributos los mantienen, aunque hay una propensión a reducir o eximir del pago a parientes cercanos del causante, o a hacer el pago del impuesto dependiente de la materialización para evitar que los herederos se vean forzados a vender los bienes que forman parte de la herencia para financiar el pago del mismo²⁴. Por otro lado, los países que gravan y recaudan los impuestos sobre sucesiones en el plano local –en vez del federal–, son más reacios a prescindir de esta fuente de ingresos para financiar su gasto público. En ocasiones, las exenciones o deducciones suelen ofrecerse por la competencia entre regiones para atraer residentes (como ocurre en Bélgica) y hacen cuestionarse si

19 OCDE: *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies No. 26, OECD publishing, París, 2018.

20 Los impuestos sobre sucesiones a menudo se perciben como injustos. Impactan fundamentalmente en las clases medias, ya que los más acaudalados tienen más oportunidades de planificación. También la noción de doble imposición lleva aparejadas críticas: puesto que la riqueza sujeta ya fue gravada cuando se ganó. Sin embargo, esto no es cierto desde la perspectiva del adquirente. Además este principio se aplicaría a otras formas de imposición como los impuestos sobre el consumo. Una posible explicación del particular descontento de la opinión pública con el impuesto sobre sucesiones y donaciones es la idea que prevalece en los Estados miembros de la UE de que a uno debería (tras la muerte) permitírsele cuidar de sus parientes más cercanos y que la tributación no debería impedirlo ("Box 2.5: Mitigating wealth inequality and promoting social mobility: Zooming in on inheritance taxes", página 69 del documento *Tax Policies in the European Union, 2018 Survey*).

21 TAXUD: *Tax Policies in the European Union...*, op.cit., p.84.

22 El filántropo Andrew Carnegie señaló que el padre que deja a su hijo una enorme riqueza normalmente reduce sus talentos y energías, y lo tienta a llevar una vida menos útil y valiosa de la que hubiera tenido de otro modo (Institute for Fiscal Studies, 2011, *Tax By Design: The Mirrlees Review*). TAXUD: *Tax Policies in the European Union...*, op.cit., p.70.

23 La expresión genérica *death duties* engloba una variedad de tributos que gravan la transferencia de la propiedad por cause de muerte. Pueden considerarse una forma de impuesto sobre el patrimonio. Se recogen, desde antiguo, con diferentes formas (a veces unificados con las donaciones *inter vivos*) y denominaciones: "(capital) *accessions tax*, *bequest tax*, *capital acquisitions tax* (Irlanda), *capital transfer tax* (Reino Unido), *death duty*, *estate tax or duty*, *inheritance tax*, *legacy duty*, *probate duty*, *relief*, *succession duty*, *tax on transfers by death*, *transfer tax* (EEUU), etc. Pueden dividirse en dos clases: los basados en el donante (*estate tax*) y los basados en el donatario. Los primeros tienen en cuenta en la base imponible y el tipo de gravamen la cantidad transferida por el causante, esto es, el tamaño de la herencia. En tales casos el contribuyente es el difunto (o, por lo general, su herencia, que se trata a estos efectos como un contribuyente por separado). Estos tributos pueden considerarse una forma de impuesto indirecto sobre los beneficiarios. En la segunda clase (*inheritance tax*), la base imponible y el tipo de gravamen se rigen por la cantidad recibida por el beneficiario y por su relación con el causante. Un tributo sobre accesiones (*accessions tax* o *capital accessions tax*) es una forma de herencia poco común por la que el beneficiario queda gravado progresivamente según sus recibos de riqueza acumulada de todos los donantes/causantes. El contribuyente es normalmente el beneficiario en el impuesto sobre sucesiones. No obstante, en algunos casos, los *death duties* se imponen técnicamente sobre la transferencia en sí más que en el donante o el donatario. En la práctica existen muchas variantes y las distinciones señaladas no siempre son perceptibles. IBFD: "Death duties", *Tax Glossary*, consultado "on line" en el IBFD Tax Portal, el 27 de diciembre de 2018.

24 Suecia, por ejemplo, suprimió este impuesto y consideró su reintroducción corrigiendo los inconvenientes que inicialmente tenía (discutiendo el paso del *inheritance tax* al *estate tax* con ciertas exenciones a familiares).

sería más justo que la competencia fuera federal para evitar desigualdades entre residentes de un mismo Estado sujetos a regímenes fiscales diferentes²⁵.

Sin duda, las luces y sombras que acompañan tanto a las propuestas sobre su mantenimiento, como a las relativas a su eliminación, obligarán a atender con esmero a todas las cuestiones de detalle a la hora de re-estilizar el impuesto español sobre sucesiones.

25 MAISTO, G.: "The Pursuit of Harmonization Regarding Taxes on Death and the International Implications", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 65, No. 4/5, 2011. Para una visión comparada más allá de la Unión Europea, puede consultarse la Guía internacional elaborada por EY y actualizada a 2018, disponible en el enlace <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide---country-list> [último acceso 27 de diciembre de 2018]