

Expte. DI-322/2007-7

**EXCMO. SR. CONSEJERO DE ECONOMÍA,  
HACIENDA Y EMPLEO**

**Plaza de los Sitios, 7  
50001 ZARAGOZA**

**27 de julio de 2007**

### **I. Antecedentes**

**Primero.-** Tuvo entrada en esta Institución escrito de queja que quedó registrado con el número de referencia arriba indicado.

**Segundo.-** En el referido escrito de queja se hacía alusión a lo siguiente:

*“El artículo 131.5 de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos dispone una reducción de la base imponible de 125.000 euros a favor del cónyuge y de los descendientes. El importe de esta reducción, según la norma citada, sumado al de las restantes reducciones aplicables no puede exceder de 125.000 euros.*

*Al aplicar esta norma nos encontramos con que los minusválidos con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 no tienen derecho a la reducción que se establece en el artículo 20.2 a) de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones, pues la norma aragonesa limita la reducción a favor de los descendientes a la cantidad de 125.000 euros, no pudiéndose añadir cualquier otra reducción, excepto la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida.*

*De esta forma, el tratamiento fiscal del Impuesto sobre Sucesiones que reciben los descendientes es igual para todos ellos, independientemente de que alguno sea minusválido con un grado igual o superior al 35 por 100 e inferior al 65 por 100.*

*Este criterio de aplicación de las reducciones que se expone es el*

que ha informado a un contribuyente la Diputación General de Aragón.

*Así las cosas, no se comprende por esta parte cómo la Comunidad Autónoma de Aragón anula el beneficio fiscal, la reducción de la base, a parte de los minusválidos, igualándolos con los no minusválidos, incumpléndose de esta forma lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, pues no ha mantenido en condiciones análogas a las establecidas por el Estado la reducción establecida a favor de los minusválidos con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100”.*

**Tercero.-** Habiendo examinado el contenido del escrito de queja presentado, se resolvió admitir la misma a supervisión, y dirigirse al Departamento de Economía, Hacienda y Empleo con la finalidad de recabar información sobre la cuestión planteada en la queja.

**Cuarto.-** En contestación a lo solicitado por esta Institución desde el Departamento de Economía, Hacienda y Empleo fue remitido el siguiente informe:

*“En relación con el informe solicitado por el Justicia de Aragón, correspondiente al Expediente DI-322/2007-7, relativa al tratamiento fiscal del Impuesto de Sucesiones respecto a los descendientes que poseen el reconocimiento legal de minusvalía, se informa lo siguiente:*

*En la queja se plantea fundamentalmente el efecto que tiene el artículo 131.5 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los descendientes) sobre la reducción de 47.858,59 euros que a los minusválidos con grado de discapacidad situado entre el 33 y el 65% les atribuye la ley del impuesto (en adelante, y salvo precisión en contrario, cuando nos refiramos a personas con discapacidad se estará haciendo mención a los que se encuentren en esta horquilla). Y en concreto, se colige de tal coexistencia normativa que, como consecuencia de la regulación aragonesa,*

- 1) Tales "minusválidos no tienen derecho a la reducción" estatal*
- 2) El tratamiento fiscal del Impuesto sobre Sucesiones que reciben los descendientes es igual para todo ellos, independientemente de que alguno sea minusválido con un grado igualo superior al 35% e inferior al 65%"*
- 3) Se "anula el beneficio fiscal... igualándolos con los no minusválidos, incumpléndose de esta forma lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 21/2001"*

*De lo expuesto resulta evidente que, salvo una mención a una actuación de información por parte del algún funcionario, a la que luego se*

*aludirá, el núcleo central de la queja es el sentido y forma de aplicación del artículo 131.5 y no un funcionamiento anómalo de algún órgano administrativo. Por tanto, el informe debe centrarse en la interpretación de la norma fiscal aragonesa.*

*Una explicación sencilla del efecto práctico del artículo 131.5 del Texto Refundido a que hace referencia el formulante de la queja, es que el precepto persigue que todo causahabiente que conforme a la normativa estatal no tuviera derecho a una reducción igual o superior a 125.000 euros, pueda aplicarse tal cifra de beneficio en el impuesto sobre sucesiones cuando herede de un fallecido aragonés siempre que éste sea su cónyuge o ascendiente. Así, si conforme a la normativa estatal ya disfruta de un importe total de reducciones superior a tal cifra, no procederá el beneficio aragonés, pero si tal cifra no se alcanza, la norma aragonesa "completa" el beneficio hasta llegar a los 125.000 euros. Es decir, la reducción es acumulativa a las estatales cuando éstas no llegan a un importe de 125.000 euros y es alternativa excluyente cuando se alcanza o supera tal cifra. Y lógicamente en tal caso se preferirá aplicar las reducciones estatales a la inferior reducción aragonesa.*

*La medida, instrumentada del modo expuesto para garantizar la progresividad del impuesto y su neutralidad, ha permitido que la inmensa mayoría de los contribuyentes aragoneses no tengan que pagar ni un solo euro en este tipo de herencias. No obstante, que el beneficio haya cumplido sus objetivos y expectativas no obsta para que pueda ser mejorado en algunos aspectos. Para valorar si el caso expuesto en la queja es uno de esos supuestos, procedemos a analizar separadamente las tres cuestiones en que hemos estructurado antes las críticas de la queja:*

*1) Tales "minusválidos no tienen derecho a la reducción" estatal*

*Esta afirmación no puede compartirse como postulado general, fundamentalmente porque si no se aplica la reducción estatal es porque la aragonesa es más favorable.*

*En primer lugar, y para delimitar adecuadamente la cuestión, debe recordarse que todas aquellas personas con discapacidad que no sean cónyuge, hijo o nieto del fallecido pueden aplicarse la reducción estatal. Y con igual derecho lo harán todos aquellos que superen la cifra de 125.000 € de suma total de reducciones.*

*El problema puede surgir, entonces, en aquellos que tienen un nivel de reducciones estatales (incluyendo la de minusvalía de hasta 47.858,59 €) inferior a 125.000 €. Por ejemplo sería el caso de contar con la citada reducción de minusvalía, la de parentesco y la de vivienda habitual por un importe total conjunto de 100.000 €. En tal supuesto la cifra total de reducciones no sería de 100.000 € sino, gracias a la norma aragonesa, de*

125.000 €.

*¿Puede describirse esta situación afirmando que los minusválidos no tienen derecho a la reducción estatal? En puridad tributaria, la reducción estatal (la de 47.858,59 €) no se aplica, pero por la sencilla razón de que la aragonesa (de 125.000 €) es más beneficiosa. Pero desde una perspectiva menos técnica lo que hace la reducción aragonesa es completar (otorgando, en nuestro ejemplo, un beneficio adicional de 25.000 euros) el importe que reconoce la legislación estatal.*

*2) El tratamiento fiscal del Impuesto sobre Sucesiones que reciben los descendientes es igual para todo ellos, independientemente de que alguno sea minusválido con un grado igualo superior al 35% e inferior al 65%"*

*Esta afirmación, prescindiendo de matices que pueden resultar irrelevantes en este contexto (entre otros, que la misma situación se da con los cónyuges o que con grado de discapacidad superior al 65% no se paga nada en Aragón), y de las excepciones antes apuntadas, sí que es cierta. Y es que lo que hace la norma aragonesa es mejorar la situación de todos los descendientes de modo tal que hermanos que hereden a sus padres por partes iguales tendrán la misma reducción (125.000) aunque uno de ellos sea una persona con discapacidad (siempre referido a porcentaje menor al 65%).*

*Expresado gráficamente, podemos afirmar que este tipo de personas con discapacidad, en este tipo de herencias, reciben mejor trato con la norma aragonesa pero dejan de tener la ventaja fiscal relativa que la legislación estatal les reconocía frente a sus hermanos.*

*Sobre tal estado de cosas, y situados en la perspectiva lege ferenda que puede plantearse el Justicia, conviene no olvidar, además de la distinta situación que puede haber entre un porcentaje de discapacidad del 33% y uno del 64%, o el coste recaudatorio de cualquier medida, que esa pérdida de posición relativa se hace mediante un incremento de su beneficio. Esto es, la norma aragonesa mejora su situación pero no los discrimina favorablemente.*

*3). Se "anula el beneficio fiscal... igualándolos con los no minusválidos, incumpléndose de esta forma lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 21/2001".*

*Sobre la supuesta anulación del beneficio fiscal ya nos hemos pronunciado en el sentido de que lo que se hace es mejorar su situación, aunque pierdan, en términos relativos, su posición tributaria privilegiada: no hay ni un solo caso en el que un heredero con discapacidad no mejore su situación tributaria por aplicación de la norma aragonesa.*

*Sobre la inexistencia de la supuesta conculcación del artículo 40 de la Ley 21/2001 todavía se puede ser más claro y rotundo. Y en concreto para desvirtuar la motivación de la queja.*

*Así, frente al planteamiento de que no se ha mantenido en condiciones análogas la reducción establecida por el Estado hay que responder, desde una perspectiva extrajurídica pero ilustrativa, que si el discapacitado tiene unas reducciones estatales "previas" superiores a 125.000 euros, la reducción que se aplica no es, efectivamente, una análoga, es la misma. Y si no alcanza tal nivel de reducciones, tampoco se dan condiciones análogas en Aragón sino que son más favorables.*

*Pero también el acercamiento jurídico a la cuestión, obviamente el más pertinente, conduce a la plena legalidad de la norma aragonesa. Cuando se alude, con cita del artículo 40 de la Ley 21/01, a que no se ha mantenido en condiciones análogas la reducción estatal (apreciación que acaba de refutarse por incongruente), habría alguna posibilidad de plantearse algún tipo de exceso legislativo si la reducción aragonesa fuera una regulación de la reducción estatal. Pero es que no es el caso. La reducción aragonesa -bien claro lo deja la letra d del apartado 1 del artículo 135-1- es una reducción "propia". La procedencia de tal categoría de reducciones debe ventilarse en el artículo 40 de la Ley 21/01 pero no en el párrafo a que se refiere el quejoso, sino justamente el anterior. Y en tal párrafo la elucubración sobre si se mantiene o n9 en condiciones análogas una reducción estatal es, simplemente, improcedente.*

*Por lo demás, y en respuesta a la afirmación de que el criterio de aplicación objeto de queja fue informado por la Diputación General de Aragón, hay que dejar constancia, como puede deducirse de lo expuesto en líneas anteriores, de que la información proporcionada fue la correcta.*

*Finalmente, y por si estuviera latente en la queja un cierto olvido de los minusválidos en la legislación fiscal aragonesa, conviene recordar que es la única Comunidad Autónoma en la que los discapacitados en grado superior al 65%, por tanto los más merecedores de protección pública, no pagan nada por este impuesto".*

## **II.- Consideraciones jurídicas.**

**Primera.-** En el informe remitido por el Departamento de Economía, Hacienda y Empleo se reconoce que el tratamiento fiscal del Impuesto sobre Sucesiones que reciben los descendientes es igual para todo ellos, independientemente de que alguno sea minusválido con un grado igual o superior al 35% e inferior al 65%; argumentando que "lo que hace la norma

*aragonesa es mejorar la situación de todos los descendientes de modo tal que hermanos que hereden a sus padres por partes iguales tendrán la misma reducción (125.000) aunque uno de ellos sea una persona con discapacidad (siempre referido a porcentaje menor al 65%)”.*

En el recurso de reposición presentado por el contribuyente contra el acto de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones notificado se alega en apoyo de su pretensión lo siguiente:

*“Tal y como se establece el artículo 40,1 in fine, de la Ley 21/2001, y en aplicación de dicha norma, la reducción establecida en el artículo 135.1 del Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad en materia de tributos cedidos se debe aplicar “con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado “.*

*De esta expresión, establecida en la propia Ley de cesión 21/2001, significa el establecimiento de dos esferas normativas que se deben aplicar sucesivamente: primero se aplicarán las reducciones estatales establecidas por la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones, y del resto, del restante existente después de tales reducciones, se procederá a aplicar las reducciones aprobadas como propias por la Comunidad Autónoma.*

*Así, la reducción establecida en el artículo 135.1 del Texto autonómico, debe ser interpretada en el sentido de admitir su aplicación sobre la base imponible que reste después de aplicar la reducción establecidas por la Ley Estatal, dado que este es el sentido literal de la norma antes transcrita.*

*A este sentido de interpretación nos conduce también el texto de la Ley 21/2001 cuando señala, a continuación de lo transcrito ut supra que “si la actividad de la comunidad autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa comunidad autónoma, a la reducción estatal”. De esta forma se ve claro, a juicio de quien suscribe, el procedimiento que debe de seguir la Hacienda Autonómica en la aplicación de las dos esferas normativas antes señaladas, y sólo si se tratara de una mejora de una reducción estatal se podrá englobar, y por tanto, computar ésta, en la reducción que se establezca por la propia comunidad autónoma. Lo que no acontece en el caso que se expone.*

*En el caso concreto que nos ocupa, a través del establecimiento de una reducción general en favor de cónyuge y descendientes, la comunidad autónoma ha establecido una nueva reducción propia en la dicción del artículo 40.1 de la Ley 21/2001, y que, por tanto, no puede sustituir en esa comunidad autónoma a una reducción estatal, y es este el resultado que se da de seguir la pauta o interpretación que en la contestación que por internet se me ha remitido a la pregunta formulada sobre la reducción a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100; dado que al imputarse dentro de la reducción general establecida en el artículo 135.1 del Texto actualizado la reducción establecida en el artículo 20 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones se ha llegado a este resultado.*

*En apoyo de la interpretación que esta parte entiende es la correcta y la ajustada a nuestro Ordenamiento Jurídico que se expone, también se puede añadir que el artículo 135.1 del Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad en materia de tributos cedidos comienza estipulando, como no puede ser de otro manera para cumplir con lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 21/2001, que la reducción del impuesto a favor del cónyuge y de los descendientes se establece “sin perjuicio de las reducciones de la base imponible previstas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones”. En consecuencia, debe aplicarse la reducción establecida en el artículo 20 de la Ley 29/1987 antes especificada en primer lugar, al no haber sido mejorada por la Comunidad Autónoma, y después, las demás reducciones de la base imponible aprobadas por la normativa autonómica. No pudiéndose entender que el límite de 125.000 euros de reducción afecta o es de aplicación a las personas con un grado de minusvalía superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, pues la reducción a favor de los descendientes se aplica con posterioridad a la estatal, y al no ser mejorada por la Comunidad Autónoma, la reducción estatal no puede ser incluida o sumada al límite de la reducción autonómica. Otra interpretación vulneraría los artículos 14 y 47 de la Constitución, 40 de la Ley 21/2001, y 2.1 e) y 2.2 de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas”.*

La Administración rebate la transcrita alegación en el hecho de que la norma aragonesa mejora la situación de los minusválidos pero no los discrimina favorablemente.

En opinión de la Institución que represento, la cuestión que se debe examinar es si el hecho de haber suprimido la Comunidad Autónoma la discriminación favorable establecida en la legislación estatal a los minusválidos con un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 % vulnera los derechos del referido colectivo.

**Segunda.-** En cuanto a la interpretación relativa a la aplicación del artículo 131.5 del Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos que se hace en el referido recurso de alzada, no es función de la Institución que represento interferir en la resolución de los recursos que se presentan por los contribuyentes cuando la interpretación y aplicación de las normas establecidas que se realiza por la Administración está suficientemente motivada, correspondiendo por ello a los Tribunales primero del orden económico administrativo y después jurisdiccionales decidir sobre si la argumentación alegada por el contribuyente relativa a la interpretación correcta de la norma tributaria es de aplicación al caso que nos ocupa.

**Tercera.-** El artículo 6 del Estatuto de Autonomía de Aragón dispone que “Los derechos, libertades y deberes fundamentales de los aragoneses son los establecidos en la Constitución”.

La Constitución establece en su artículo 49 que “Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a los ciudadanos”.

Dentro del Título I de la Constitución, en su artículo 31 se dispone que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Es doctrina del Tribunal Constitucional, por todas, Sentencia nº 231/2005, de 26 de septiembre, «que el derecho a la igualdad del art. 14 de la Constitución no consagra un derecho a la desigualdad de trato (STC 114/1995, de 6 de julio, F. 4), ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, por lo que no existe "ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual" (STC 16/1994, de 20 de enero, F. 5), siendo ajena al ámbito de este precepto constitucional la llamada "discriminación por indiferenciación" (STC 308/1994, de 21 de noviembre, F. 5). En definitiva, "el principio de igualdad no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación" (STC 164/1995, de 13 de noviembre, F. 7)».

En base a la transcrita doctrina del Tribunal Constitucional, y a juicio de esta Institución, no se puede atribuir que la actuación del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo, al aplicar estrictamente la Ley aragonesa, vaya en contra del artículo 14 de la Constitución.

**Cuarta.-** Dicho todo lo anterior, nos encontramos con una actuación de la Administración que en principio todo parece indicar que se ajusta a Derecho, pero que resulta cuando menos un tanto inesperada para el referido colectivo de minusválidos, pues al comprender dentro de la reducción general la reducción que por el grado de minusvalía la legislación estatal concedía a dicho colectivo, ha igualado a los contribuyentes con un grado de minusvalía entre el 33 por 100 y el 65 por 100 con los contribuyentes con un grado de minusvalía inferior al 33 por 100 o sin grado alguno.

Antes hemos señalado que el Tribunal Constitucional considera que no existe derecho subjetivo al trato normativo desigual, pero desde esta Institución se considera que por parte de los Departamentos de Economía, Hacienda y Empleo y Servicios Sociales de la Diputación General de



Aragón podría iniciarse un expediente para estudiar la posibilidad de mejorar a los minusválidos con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, discriminándolos favorablemente en comparación con los contribuyentes sin tales grados de discapacidad.

La razón que mueve a esta Institución a sugerir a la Administración que promueva el establecimiento de la mejora para el colectivo de minusválidos que nos ocupa se fundamenta principalmente en los artículos 9.2, 31 y 49 de la Constitución.

El artículo 14 de la Constitución establece que “los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”. Sin embargo, como ha señalado el Tribunal Constitucional, Sentencia nº 82/1992, de 9 de marzo, puede considerarse como constitucionalmente legítimas aquellas medidas que tienden a compensar una desigualdad real de partida, de modo que el artículo 14 ha de ser sistemáticamente interpretado con otros preceptos constitucionales, en particular, el artículo 9.2. Debiendo existir para introducir diferencias entre los supuestos de hecho, especifica el Tribunal Constitucional, en su Sentencia nº 49/1982, de 14 de julio, “una justificación de tal diferencia que aparezca al mismo tiempo como fundada y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados”.

En opinión de la Institución que represento sería procedente que por la Administración se estudiara la posibilidad de llevar a cabo un trato diferente en el Impuesto sobre Sucesiones al colectivo de los minusválidos con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, ante las circunstancias y situaciones que conllevan a una situación de desventaja social, y que se consideren relevantes, para conseguir una equiparación con el resto de la sociedad.

Asimismo, una medida de diferenciación encontraría acomodo desde el juego de los artículos 14 y 9.2 de la Constitución y la Ley 51/2003, de 3 de diciembre, de Igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, que establece en su artículo 8.1 que “se consideran medidas de acción positiva aquellos apoyos de carácter específico destinados a prevenir o compensar las desventajas o especiales dificultades que tienen las personas con discapacidad en la incorporación y participación plena en los ámbitos de la vida política, económica, cultural y social, atendiendo a los diferentes tipos y grados de discapacidad”.

A juicio de esta Institución, la capacidad contributiva de las personas con discapacidad debería ser menor que la de las personas con un grado de minusvalía inferior al 33 por 100, pues por todos es conocido que toda discapacidad obliga en la mayoría de los casos a asumir una serie de

gastos extraordinarios y necesarios para poder incorporarse y participar, como establece el artículo 1 de la citada Ley 51/2003, plenamente en la vida política, económica, cultural y social.

### **III.- Resolución.**

Por todo lo expuesto, y en uso de las facultades que me confiere la Ley 4/1985, de 27 de junio, reguladora del Justicia de Aragón, considero conveniente formular la siguiente **Sugerencia**:

Para que por los órganos competentes del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Diputación General de Aragón se estudie la posibilidad de promover la adopción de medidas tendentes para discriminar favorablemente al colectivo de discapacitados con un grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones.

Agradezco de antemano su colaboración y espero que en un plazo razonable me comuniquen si acepta o no la Sugerencia formulada, indicándome, en este último supuesto, las razones en que funde su negativa.

**EL JUSTICIA DE ARAGÓN**

**FERNANDO GARCÍA VICENTE**