

Expte.

DI-864/2017-7

**EXCMO. SR. CONSEJERO DE HACIENDA  
Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA  
Plaza de los Sitios, 7  
50001 Zaragoza  
Zaragoza**

#### **I.- ANTECEDENTES**

**Primero.-** Se presentaron ante esta Institución 748 quejas que mostraban la disconformidad de los ciudadanos con la regulación del vigente Impuesto sobre Sucesiones en Aragón.

En relación con el Impuesto sobre Sucesiones, el motivo principal de queja que se expresa en las reclamaciones presentadas es que los interesados consideran que el trato que se le dispensa al exigirles el pago del Impuesto en la cuantía legalmente establecida infringe el principio de igualdad, pues consideran que el trato fiscal que reciben en la Comunidad es discriminatorio si se compara con el que reciben otros españoles en otras Comunidades Autónomas, lo que vulneraría el artículo 14 de la Constitución, que dispone que todos *“los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”*.

Hay Comunidades Autónomas, se dice en los escritos presentados, como Madrid, País Vasco, Cataluña o Canarias en las que prácticamente no se paga el impuesto mientras que en Aragón, al igual que en Andalucía y Asturias, por la misma herencia se paga una cantidad muy elevada.

Por último, y sobre esta cuestión, se pone de manifiesto en los escritos de queja el hecho de que en la mayoría de los países de Europa, dadas las elevadas reducciones de la base imponible cuando se hereda de padres a hijos que tienen aprobadas, o no se paga cuota alguna o ésta es muy reducida. A modo de ejemplo se expone que países como Austria y Suecia han suprimido el Impuesto sobre Sucesiones, y que en los países principales de la Unión Europea las reducciones son muy superiores a la aprobada por Aragón, poniendo como ejemplo los siguientes:

- Alemania: reducción de 500.000 euros.
- Italia: reducción de 1.000.000 euros.
- Holanda: reducción de 600.000 euros para cónyuges.
- Gran Bretaña: reducción de 325.000 libras.

Como segundo motivo se expone en los escritos que nos han presentado que la cuota del Impuesto sobre Sucesiones es muy elevada y que por ello, es confiscatoria, y vulnera lo dispuesto en el artículo 31 de la Constitución que 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”*; así como el artículo 33 de la Constitución que reconoce el derecho a la herencia.

Hay que tener en cuenta, se dice en los escritos presentados, que la capacidad económica de los contribuyentes ha quedado muy mermada por la bajada de salarios o su congelación, y este hecho notorio no está siendo tenido en cuenta por las leyes tributarias.

En relación con lo anterior, es decir, sobre la aplicación de los principios de igualdad y progresividad en los tributos, exponen los ciudadanos en sus escritos, que la elevada valoración catastral de los bienes inmuebles supone un mayor pago del Impuesto sobre Sucesiones y del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (antes llamada Plusvalía) a los Ayuntamientos.

Se razona por los ciudadanos que al fundamentar la D.G.A. sus métodos de valoración de precios medios de mercado y de coeficientes en las valoraciones catastrales, ello supone una valoración de inmuebles elevada que da lugar al pago de una cuota tributaria en el impuesto sobre sucesiones excesiva.

Se argumenta además, que se puede considerar que habiendo una única transmisión, hay duplicidad en el hecho imponible de ambos impuestos, pues en la valoración de un inmueble en el Impuesto sobre Sucesiones se incluye el valor de lo construido y el valor del terreno, y en la Plusvalía se incluye el valor del terreno. Se concluye que el hecho imponible de la Plusvalía, el incremento de valor de los terrenos, está inmerso en el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, y por ello uno de los dos hechos imponibles debería ser suprimido.

Otro hecho que se pone de manifiesto en los escritos presentados hace referencia al pago del Impuesto sobre el Patrimonio, que en otras Comunidades está exento, y que consideran los ciudadanos que debería ser tenido en cuenta a la hora de valorar el pago del Impuesto sobre Sucesiones, ya que, exponen en sus escritos, consideran que por el hecho de haber estado pagando durante toda la vida

por los bienes adquiridos se debería tener derecho a algún tipo de bonificación fiscal.

Otros ciudadanos plantean en sus escritos que consideran discriminatorio el Impuesto sobre Sucesiones en relación a las reducciones aprobadas por la Ley estatal del Impuesto sobre Sucesiones de 18 de diciembre de 1987 a favor de empresas y explotaciones agrarias prioritarias, y que deberían ser también aplicadas a las personas físicas.

También se plantea que el sistema impositivo grava sobre todo a las clases medias ahorradoras, que ven cómo su patrimonio es gravado en el Impuesto sobre Sucesiones con forma tan elevada, que creen que ello desincentiva el ahorro, y favorece el cambio de residencia hacia Comunidades Autónomas en las que no se paga o se paga poco por el Impuesto sobre Sucesiones. Se considera por los ciudadanos que con la normativa actual del Impuesto sobre Sucesiones, ya sea Estatal o Autonómica, hay Comunidades que aumentan su recaudación por el Impuesto sobre Sucesiones por el traslado de residencia de quienes quieren evitar que sus herederos paguen un tributo por sucesiones excesivo, lo que supone un perjuicio para la Comunidad Autónoma de Aragón, puesto que se reduce la recaudación de otros impuestos como el de renta y sociedades.

En algunos casos los ciudadanos expresan en sus escritos de queja que antes de aumentar la recaudación tributaria, lo que deberían hacer los poderes públicos es racionalizar el gasto; y que hay que tratar de que paguen los impuestos quienes debiendo no lo hacen, y que las Comunidades Autónomas tengan los mismos ingresos y obligaciones sin que haya agravios comparativos entre ellas.

En algunos escritos de queja presentados se hace mención al incumplimiento por la Ley del Impuesto sobre Sucesiones a lo dispuesto en el artículo 448 del Código de Derecho Foral de Aragón, a cuyo tenor, *“a todos los efectos legales, la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción”*; dado que si el Impuesto sobre Sucesiones, artículo primero, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas, en tanto en cuanto esté pendiente de ejecutar la fiducia, al no haber hecho imponible, no hay adquisición de bienes y derechos alguna por los herederos que debiera tributar. Se hace hincapié por lo ciudadanos en la redacción del artículo transcrito, en el que se dice expresamente que *“a todos los efectos legales”*, y por ello, también a los tributarios, por lo que consideran que en Aragón las Cortes deberían hacer cumplir su propia normativa.

Por último, se sugiere en alguno de los escritos presentados que por el Gobierno de Aragón conforme se aumente la recaudación impositiva y queden garantizados los servicios públicos, se proponga a las Cortes de Aragón el aumento de las reducciones de la base imponible del impuesto sobre sucesiones, o de sus bonificaciones y deducciones, de tal manera que no haya tanta diferencia de trato

con las demás Comunidades Autónomas a la hora de pagar el impuesto.

**Segundo.-** Habiendo examinado el contenido de la queja presentada, se resolvió admitir la misma a supervisión, y dirigirse al anterior Departamento de Hacienda y Administración Pública con la finalidad de recabar información sobre la cuestión planteada en la queja.

**Tercero.-** En contestación a nuestra petición de información, el Departamento de Hacienda y Administración Pública remitió el siguiente informe:

*“En relación con el informe solicitado por esa Institución, correspondiente al expediente DI-86412017-7, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones, resulta procedente, antes de dar respuesta a las distintas cuestiones planteadas, hacer alguna observación de carácter general.*

*En primer lugar debe señalarse que limitar el debate sobre el sentido de un impuesto al impacto del mismo en los contribuyentes es, si se permite la expresión, jugar con ventaja. Los impuestos no están para ser pagados. Ese no es su fin. Y evidentemente si se limita la cuestión a si le gusta a un ciudadano pagar algo como consecuencia de la muerte de otra persona, la respuesta parece obvia.*

*Los impuestos existen como manifestación de la contribución económica que las personas hacen, cuando la ley se lo exige, para financiar los servicios públicos. Desvincular la situación de un concreto impuesto de qué otros tributos se satisfacen y, sobretudo, de qué servicios se financian con ellos y cuáles serían las consecuencias de su supresión, es un "lujo" que pueden permitirse las personas que tienen una visión parcial de las políticas impositivas, pero no quienes tenemos responsabilidades de gobierno. Dejar de recaudar 150 millones de euros por la supresión del impuesto, duplicaría nuestro déficit, o bien obligaría a identificar partidas de gasto equivalente a suprimir. Rebatir la inevitabilidad de estas consecuencias con el argumento de que existe gasto superfluo que podría evitarse es, a pesar de su repetición, un planteamiento bastante lábil y que años de distintos gobiernos en instituciones de distinta dimensión parecen desdecir.*

*Realizada esta reflexión y dado que la queja que se plantea hace hincapié en un aspecto concreto, le paso a responder al detalle de lo planteado en su escrito, dejando constancia eso sí, de que un punto de vista adecuado exigiría abrir un poco más el foco de atención.*

*Advertir así mismo, que los cálculos que se ofrecen son aproximados y están redondeados, pues la concurrencia de situaciones muy distintas en la realidad de cada caso, y la ejemplificación de concretos elementos de la liquidación tributaria, no permiten otra opción. No obstante, quien quiera conocer con exactitud el importe*

*del impuesto que le correspondería, puede hacerlo a través de los distintos servicios que la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón ofrece desde hace meses en su página web, accesible desde la dirección electrónica: [araqon.es/DepartamentosOrganismosPublicosDepartamentosHaciendaAdministracionPublica/Tributos](http://araqon.es/DepartamentosOrganismosPublicosDepartamentosHaciendaAdministracionPublica/Tributos). En ella se puede acceder tanto al programa para confeccionar de modo completo una autoliquidación, con el grado de detalle que se quiera, como un simulador más simplificado.*

*Posiblemente muchas de las personas que critican el impuesto, después de saber realmente el importe que les resultaría a pagar, y especialmente si lo comparan con otros gastos y tributos que acompañan el fenómeno sucesorio, cambiarán de opinión al comprobar o que no pagan nada o que pagan menos que por la denominada plusvalía o que por los gastos que les ocasiona la intervención de distintos profesionales a lo largo del proceso de sucesión.*

*Intentando respetar fielmente la petición de información, agrupamos las cuestiones planteadas del siguiente modo:*

*1. El impuesto que se paga en otras Comunidades Autónomas es muy inferior al que se paga en Aragón.*

*A este respecto hay que señalar que es cierta esta circunstancia. No obstante, conviene trasladar a esa Institución algún dato más para poder formarse un juicio más completo:*

*- El que existan diferencias entre las distintas Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) deriva, precisamente, de la estructura que el Estado tiene según nuestra Constitución. Por ello, afrontar la cuestión del distinto nivel de impuestos en cada territorio desde la perspectiva de la Constitución Española, debe hacerse no sólo con la referencia del artículo 14, sino también de los que reconocen la autonomía política, financiera y tributaria de las CCAA. Hay impuestos distintos porque las CCAA tienen potestad para establecerlos, y condenar esa diferencia puede derivar a poner en tela de juicio la capacidad normativa autonómica.*

*En la hipótesis de que hubiera discriminación por diferencias impositivas ¿cómo se mide ésta?, ¿sólo hay que fijarse en los impuestos más altos de cada Comunidad Autónoma prescindiendo de la presión fiscal global? Es decir, si una Comunidad autónoma tiene un impuesto por encima de la media, pero tiene otros por debajo ¿discrimina realmente a sus ciudadanos?*

*Por otro lado, ¿puede ser ajeno al concepto de discriminación el grado de servicios que se preste? Es decir, una comunidad autónoma con impuestos muy por debajo del resto, pero con servicios públicos de menor extensión y calidad ¿puede*

*ser un referente para constatar una discriminación?*

*Llevando al extremo este razonamiento contrario al impuesto resultaría que cada vez que una Comunidad tiene un impuesto inferior a otra ¿ésta última está discriminando a sus ciudadanos?, ¿o la responsable es la que ha "rebajado" los impuestos?. El que en algunas CCAA se haya casi suprimido el impuesto no puede derivar en un irreflexivo efecto dominó. Convertir la situación actual en una carrera de los entes subcentrales por aparentar ser territorios con privilegios fiscales posiblemente terminara con una minoración global de ingresos públicos.*

*Una posible solución es la armonización de este tipo de figuras, pero, por definición, también en esta salida habrá perjudicados.*

*- Puestos a hacer comparaciones entre CCAA, puede tomarse como referencia, como hace el Justicia, aquellas que tienen una bonificación del 99% frente a la situación de Aragón. Pues bien, dependiendo de los años, el porcentaje de viudos, ascendientes o descendientes que en Aragón no pagan nada puede oscilar entre el 80 y el 90%. Cambiar nuestra legislación, suprimiendo la reducción del 100% y sustituyéndola por la bonificación del 99%, empeoraría la situación de un 90% de contribuyentes, lo que exigiría alguna explicación que no se alcanza a vislumbrar.*

*Posiblemente arroje luz el indagar quién ganaría, y cuánto, con ese cambio. Por ejemplo, un viudo que adquiera bienes por valor de 120.000 euros no paga nada ahora en Aragón y pasaría a pagar, si adoptamos esas legislaciones que parecen preferirse, unos 150 euros. La diferencia no es notable pero, objetivamente, empeora.*

*Sin embargo, quien hereda 950.000 euros en Aragón (situación que no llega ni al 1% de los casos) pagaría ahora unos 199.000 euros. Si se aplicara la bonificación del 99% pasaría a pagar 2.510 euros. En este caso, forzoso es reconocerlo, el cambio tiene un indudable atractivo.*

## *2. Situación en otros países europeos.*

*El Justicia recoge información que le han dado los quejosos sobre la tributación en otros países de la Unión Europea. Saludando favorablemente el grado de conocimiento que los ciudadanos tienen sobre esas otras jurisdicciones, se ha de reconocer que la Dirección General de Tributos no está en condiciones de ofrecer un análisis de cierta fiabilidad sobre los mismos. Prefiriendo la prontitud en la respuesta a esta petición, simplemente se insiste en la idea de que las cifras de beneficios que se dicen de otros países debe ponderarse por circunstancias tales como:*

- Sobre qué concepto giren los beneficios que se dicen. No es lo mismo que sea sobre caudal relicto que sobre la porción de adquisición hereditaria.

- Cuál sea el importe medio de las herencias en esos países. Si es muy superior al de Aragón, tiene sentido que tengan más beneficio que los 150.000 euros que aquí existen.

- Cuáles sean el resto de elementos del impuesto. Por ejemplo, la reducción que se dice en Alemania de 500.000 euros, puede resultar menor a la aragonesa si la herencia es de una empresa familiar (99% en Aragón), a favor de un hijo menor de edad (100% en Aragón) o de un discapacitado (100% en Aragón).

- Y, finalmente, qué grado de presión fiscal tengan contemplando otros impuestos.

No obstante reconocer nuestra limitación en este punto, de existir un decisivo interés sobre este motivo de queja, se buscaría el modo de satisfacerlo más adelante.

### 3. La cuota del impuesto es muy elevada.

Evidentemente tiene esta apreciación matices subjetivos de difícil consideración. Pero es una afirmación que puede compartirse en algunos casos.

De entre todos esos casos, habría que distinguir aquéllos en los que la cuota deriva de recibir una herencia de notable entidad económica (podría valer el ejemplo anterior de heredar 950.000 euros), de aquéllos que derivan de un parentesco lejano con el fallecido o del patrimonio preexistente del heredero.

Sobre las primeras, esto es, sobre pagar más por recibir más, el juicio debe ser prudente, porque parece una evidente manifestación del principio constitucional de gravar conforme a la capacidad económica y con especial atención a la progresividad.

En este punto debe hacerse una reflexión adicional sobre si la cuota es excesiva o no cuando se recibe una riqueza de un importe relevante como nos lo parece 950.000 euros. Siendo elevado, evidentemente, pagar unos 200.000 euros si se recibe una riqueza de ese importe por vía de herencia, quizás no lo parezca tanto si se compara con los 400.000 que tendría que pagar si esa renta no la recibiera por herencia sino por su actividad laboral o profesional. Dado que la situación de pagar más en el IRPF que en el ISD se da en todas los tramos de renta

*¿tiene sentido que se grave más aquello*

*que se gana con el trabajo o la actividad profesional que lo que se gana sin esfuerzo?*

*El resto de situaciones, es decir, las que incrementan la cuota no sólo por el volumen de la herencia recibida (que siempre es el factor principal), sino también por el parentesco o la riqueza previa, pueden presentar realidades que, posiblemente, podrían conculcar los principios constitucionales. En este punto, las quejas tienen sentido y parece que desde el poder competente (en este caso el estatal) debería*

*procederse a una valoración sobre si el régimen actual de coeficientes multiplicadores debe mantenerse o debe procederse a su reforma.*

*4. La valoración de inmuebles supone un mayor pago del impuesto sobre Sucesiones.*

*Conoce sobradamente el Justicia la problemática de la comprobación de valores por lo que nos ceñimos a lo que plantea en esta ocasión. Aunque puntualicemos desde ya que, en un impuesto que grava una adquisición en la que no existe precio, la referencia del contribuyente sobre si el valor es alto o bajo, la determina normalmente el impuesto a pagar. Y naturalmente es más fácil que, con ese baremo, la insatisfacción sea la primera reacción.*

*Además, que se afirme que una valoración de un inmueble es excesiva suele ser lo propio en los adquirentes y es más bien extraño en los transmitentes. Y si también la valoración tiene efectos tributarios, es fácil entender que en las sucesiones, donde sólo se contempla al adquirente y donde hay una evidente consecuencia tributaria, la percepción de que la valoración inmobiliaria es excesiva no es infrecuente.*

*Pero al margen de que existen medios para que el contribuyente haga valer sus pretensiones (posibilidades de acuerdo con la administración, presentación de alegaciones, interposición de recursos y reclamaciones o solicitar la intervención de un perito tercero), la conclusión de que la valoración por precios medios de mercado eleva el impuesto no es aceptable.*

*Es precisamente la generalización de este sistema lo que garantizará la adecuación a la realidad. Si existe, como ha existido, una devaluación inmobiliaria, los valores calculados se adaptarán, como se han adaptado, a tal circunstancia.*

*Que en casos concretos, muy minoritarios a la vista de los resultados globales, la administración efectúe comprobaciones de valor es un tema perfectamente separable, por importante que nos resulte, del sentido del impuesto.*

5. *Incompatibilidad con el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante IIVTNU) y con el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP).*

*La digresión sobre si son o no incompatibles el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el IIVTNU puede encontrar argumentos favorables y desfavorables en lo teórico. Sin entrar en pormenores que posiblemente no procedan ahora, el impuesto municipal lo que grava es la revalorización de un bien por la que nadie ha tributado, mientras que el autonómico grava a quien adquiere una riqueza por herencia. Pero en el caso de que se concluyera en su incompatibilidad ontológica, cuestión que sólo se plantea como hipótesis, parece claro que lo que debe subsistir es el impuesto que grava la riqueza obtenida lucrativamente.*

*Los argumentos sobre que se ha pagado el Impuesto sobre el Patrimonio no parecen decisivos para bonificar en Sucesiones. Ni parece razonable premiar a quien ha pagado lo que debe, ni el impuesto sobre Sucesiones grava un patrimonio. Por extendida que esté la idea, lo cierto es que este impuesto no grava un patrimonio. Grava una renta, una adquisición de riqueza. Y quien es más rico por heredar es persona distinta de quien falleció, por lo que no hay, en rigor, doble imposición.*

6. *Quejas sobre el trato a explotaciones agrarias prioritarias.*

*No se entienden estas quejas. Quien adquiere bienes afectos a una actividad agraria (sea o no prioritaria) tiene un beneficio del 99% en Aragón, sea sociedad o persona física, porque le es aplicable el beneficio que tienen todas las sucesiones empresariales. Eso si, es necesario que exista actividad y que se continúe con ella. El beneficio es a favor de las empresas agrarias, no de la riqueza materializada en inmuebles rústicos.*

7. *Se grava a las clases medias ahorradoras.*

*Es este un argumento bastante utilizado y pocas veces justificado. Resulta en primer lugar difícilmente inteligible que en esta habitual afirmación se excluya de los obligados al pago a las clases altas, pues no se alcanza a ver, legislación en mano, cómo puede ser que lo paguen las clases medias y no las altas.*

*Para informar sobre esta queja lo primero sería ponerse de acuerdo en qué se entiende por clase media. Volviendo a un dato que ya se ha manejado, hay que indicar que si sólo paga el impuesto un 10% de los familiares más cercanos, ¿la clase media aragonesa es un 10% de la población? Entendiendo que no es así,*

*parece que los datos no respaldan la afirmación de que el impuesto lo pagan las clases medias.*

*Por otro lado tampoco es cierto que se grave el ahorro. El ahorro, en su caso, se grava por el Impuesto sobre el Patrimonio. Aunque exija un esfuerzo de comprensión, debería explicarse en este tipo de debates que el impuesto grava el hecho de que alguien se enriquece por recibir bienes gratuitamente. Por tanto, los calificativos sobre qué se grava deben predicarse del causahabiente. Y, sin necesidad de mayor justificación, parece claro que el carácter ahorrador o pródigo de quien recibe una herencia es irrelevante.*

## **8. Cambio de residencia a otras CCAA**

*Es otra de las habituales afirmaciones que se elevan a categoría de verdad sin la más mínima justificación. No pudiendo probar que nadie se haya cambiado de residencia fiscal en Aragón por este impuesto, sí que pueden ofrecerse argumentos que apuntan en la línea de que la reflexión no tiene la fuerza que se le supone:*

*- Suele centrarse la afirmación en la huida de empresas o empresarios hacia otras CCAA con trato más benigno. El grado de perplejidad ante tal planteamiento es notable si se repasa, aunque sea superficialmente, el plantel de tributos que gravan la actividad económica.*

*En efecto, si la empresa individual no tributa en el Impuesto sobre el Patrimonio, si la empresa societaria tampoco, si las operaciones societarias están mayoritariamente exentas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, las que están sujetas, tributan igual en toda España, si el IVA es el mismo en todo el territorio nacional (con la salvedad de Canarias), si el Impuesto sobre Sociedades no está cedido, si la sucesión del negocio individual tiene en Aragón un beneficio del 99%, si la herencia de una empresa societaria familiar en Aragón no tributa en un 99%, si la donación en nuestra región de un negocio individual goza de una reducción del 99%, si la transmisión lucrativa de una empresa societaria menor en un 99% su imposición en nuestra Comunidad, ¿hay verdadero argumento tributario que justifique que alguien cambie su residencia por el gravamen de la actividad económica?*

*- Desde otra perspectiva hay que exponer que los últimos años muestran situaciones tributarias cambiantes en todas las CCAA. Por eso, tomar una decisión de tanta trascendencia como es el cambio de residencia, sobre un factor tan variable como la tributación en distintas figuras, se antoja poco racional.*

*En cualquier caso, la existencia de este tipo de conductas, que según los casos pueden oscilar entre la legítima economía de opción y el fraude, abre un*

*debate paralelo, pero distinto, como es la legitimidad del uso de la capacidad normativa autonómica como vía de atracción fiscal.*

#### *9. Racionalizar el gasto.*

*Difícilmente puede oponerse nada a una mayor racionalidad del gasto, pero ni siempre resulta suficiente tal racionalidad para 'compensar' la merma de ingresos, ni es un argumento de peso si se conoce el alto grado de gasto comprometido que tienen los presupuestos autonómicos. Privarse de 150 millones de euros es un lujo que una hacienda pública de la dimensión de la aragonesa no puede efectuar sin afectar fatalmente a servicios educativos, sanitarios o sociales.*

#### *10. Que paguen los impuestos quienes, debiendo, no lo hacen.*

*También se comparte plenamente esta afirmación aunque no su vinculación con la supresión del impuesto.*

*Afortunadamente, pagar los impuestos debidos resulta la conducta mayoritariamente seguida por los aragoneses. Los resultados comparados de la inspección tributaria en las distintas CCAA demuestran, afortunadamente también, el alto grado de eficiencia de la aragonesa y el escaso resultado final de quienes deciden incumplir nuestra normativa fiscal.*

#### *11. CCAA con los mismos ingresos y obligaciones sin agravios comparativos.*

*Puede compartirse sin tapujos el anhelo de la inexistencia de agravios comparativos, pero el mismo grado de ingresos y obligaciones es una petición de calado que parece ir en contra del fundamento del Estado autonómico.*

*No obstante, lo que si es relevante es que el modelo de financiación autonómico otorgue reglas de juego análogas a cada Comunidad y, por lo que nos corresponde, que atienda a las peculiaridades de Aragón.*

*En esta misma línea hay que apuntar que CCAA que han suprimido o vayan a suprimir el impuesto, reclamen del Estado una mayor financiación o trasladen a sus ciudadanos un déficit notable tiene un grado de incoherencia que no debería repercutir en la situación de las restantes.*

#### *12. Tratamiento del derecho foral.*

*Aunque resulta innecesario, debe comenzarse reconociendo que se es consciente del papel fundamental que juega la Institución del Justicia en la defensa y promoción de nuestro Derecho Civil. Y que, en la medida que nos corresponde, contribuimos a ese mismo fin.*

*Ahora bien, respecto de la queja sobre los efectos tributarios de una norma civil como la que se cita, hay que apuntar que, sin desdoro del mismo, el papel de nuestro Derecho Foral en el ámbito fiscal se ve en ocasiones desplazado por mor de la autonomía que tiene el derecho Tributario. Así, cuando no existe norma fiscal, las reglas civiles se aplican sin matización (por ejemplo en la inexistencia de titular en los supuestos de herencia pendiente de asignación fiduciaria a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio), otras veces juegan las instituciones civiles como presupuesto de hecho de una norma fiscal, siendo procedente una calificación estrictamente iusprivatista (así, en la atribución de naturaleza mortis causa de los pactos sucesorios). Pero cuando existe norma fiscal distinta de la civil, procede en la aplicación de los impuestos utilizar la normativa pública (sería el caso que se incluye en la queja).*

*Pero en ninguna de estas situaciones puede imputarse falta de cumplimiento de la normativa aragonesa o menosprecio de nuestras instituciones forales.*

*Parecen desconocer los quejosos que cuando se liquida fiscalmente la fiducia en el momento del fallecimiento se hace por aplicación de una norma aragonesa.*

*Y, solera al margen, tan aragonesa es la norma civil como la fiscal cuando se aprueban por nuestras Cortes.*

### *13. Bonificar conforme queden garantizados los servicios públicos.*

*La queja consistente en que puedan introducirse bonificaciones cuando el nivel de servicios públicos quede asegurado se antoja también razonable.*

*No obstante, alcanzado ese objetivo de un satisfactorio nivel de servicios públicos, posiblemente dependerá del planteamiento de quien tenga que aprobar los presupuestos el mantener la presión fiscal y alcanzar nuevos retos en la política de protección social o bien, como plantean las quejas, proceder a una minoración de impuestos. Y ambas alternativas serían racionales y razonables.*

*Expuesto lo anterior hay que reconocer que este impuesto, como la inmensa mayoría de instituciones jurídicas, presenta debilidades que todos los implicados y concernidos deberían contribuir a erradicar. En ese propósito, puede contar El*

*Justicia de Aragón con la colaboración de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón.”*

**Cuarto.**- Una vez recibida la contestación a nuestra petición de información, con fecha 6 de junio de 2017 tuvo entrada en la Institución que represento otro escrito de los promotores del expediente de queja, en el que exponían lo siguiente:

*“Stop Sucesiones Aragón es una plataforma independiente, integrada por ciudadanos libres que no tiene vinculación de ningún tipo con partidos políticos, sindicatos o administraciones públicas. La organización es apartidista y transversal. Formamos parte de la plataforma ciudadanos de todos los rincones de Aragón, de todas las capas sociales y de todo el espectro ideológico que hemos sentido la necesidad de rebelarnos contra la situación de injusticia material y de ilegalidad que padecemos en Aragón con la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que aplican algunos ayuntamientos como el de Zaragoza. Somos una manifestación de la Sociedad Civil amalgamada entorno a un objetivo: SUPRESIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES Y DE LA PLUSVALÍA MUNICIPAL.*

*Las razones que nos llevan a plantear la supresión de estos impuestos, expresadas de forma sintética son:*

*1. Se trata de un impuesto que solo paga la clase media y trabajadora ahorradora. Las transmisiones de empresas no están sujetas y las grandes fortunas emigran hacia territorios de trato mucho más benigno que el de Aragón (Canarias, Madrid, Cantabria...). Aquellas personas que en lugar de ahorrar -y liberar recurso para invertir- gastan su patrimonio tampoco producen el hecho imponible. Solo los herederos de ciudadanos de clase media, trabajadores y ahorradores, pagan el Impuesto de Sucesiones y/o Donaciones.*

*2. La elevadísima cuota tributaria que tienen estos impuestos y la exigua y fuera de la realidad bonificación que se aplica en Aragón está provocando un incremento exponencial de las renunciaciones a herencias por no poder afrontar el pago del impuesto.*

*3. En otros casos, obliga a los herederos a hipotecar su futuro -literalmente a obtener un préstamo hipotecario- para poder hacer frente al pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lastrando con ello, la economía y la proyección económica y social de las nuevas generaciones de aragoneses.*

*4. Aragón es una de las Comunidades Autónomas de España en las que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es más gravoso, llagado a ser hasta mil veces más gravoso que en Canarias o cien veces más gravoso que en Madrid. Eso hace que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Aragón atente contra los principios constitucionales de igualdad y de justicia que deben presidir el sistema tributario.*

*5. Los aragoneses, a pesar de esta injusta e ilegal mayor carga tributaria, no tenemos ni más ni mejores servicios públicos y la situación de endeudamiento de las Administraciones aragonesas no es menor que las de los territorios donde el*

*impuesto de Sucesiones y Donaciones es residual.*

*6. El Impuesto del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía), tal y como se aplica en municipios como Zaragoza, en los que el valor que se atribuye al bien transmitido es muy superior al valor de mercado, tiene como resultado que la base imponible sea muy superior a la real, y la cuota tributaria, en consecuencia, también. Esta operatoria adolece de vicio de hacer tributar por una riqueza teórica inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución Española.*

*La necesidad de enmendar esta injusta e ilegal situación que sufrimos los ciudadanos aragoneses en relación al Impuesto de Sucesiones, Donaciones y Plusvalía, es tan honda y compartida, que en unas pocas semanas, más de sesenta mil aragoneses han secundado con su firma la petición de que, en tanto se produzca la supresión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones por la Administración General del Estado, la Diputación General de Aragón aplique una bonificación del 99,99 % de la cuota, así como que los ayuntamientos aragoneses eximan del pago de plusvalía a las transmisiones generadas por una herencia o donación.*

*Dentro de las altas atribuciones que el Estatuto de Autonomía de Aragón otorga al Justicia de Aragón se encuentra la protección y la defensa de los derechos individuales y colectivos, todo ello sin perjuicio de las funciones de defensa de los derechos fundamentales y libertades públicas que ejerza en coordinación con el Defensor del Pueblo por mor del artículo 12 de la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo.*

*Es por ello que adjuntamos a este escrito SESENTA Y DOS MIL SETECIENTAS FIRMAS de ciudadanos, que depositamos ante esa Alta Institución, a fin de las custodie e incoe el correspondiente expediente de queja, en cuya tramitación, y haciendo uso de las facultades de investigación que le asisten, se interesa que se solicite la siguiente información:*

*A) Al Departamento de Hacienda del Gobierno de Aragón:*

*Datos relativos a los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones de los cuatro últimos ejercicios: 2013-2016:*

- Número de autoliquidaciones tramitadas.*
- Número de herencias renunciadas.*
- Número de solicitudes de fraccionamiento y aplazamiento del pago, solicitadas y concedidas.*
- Número de expedientes de procedimientos de apremio incoados para el cobro de las deudas tributarias nacidas de estos impuestos.”*

**Quinto.-** A la vista del nuevo escrito presentado, desde esta Institución se dirigió nueva petición de información al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón, para que nos remitiera contestación sobre las consideraciones que se contienen en el escrito antes transcrito y sobre los datos relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que se solicitaban por los promotores del escrito de queja.

**Sexto.-** En contestación, el Departamento de Hacienda y Administración Pública remitió el siguiente informe:

*“En relación con la petición de ampliación de información sobre la queja relativa a la petición de supresión del Impuesto sobre Sucesiones (expediente DI-864/2017-7), que mediante este escrito se contesta, señalar en primer lugar que ésta contiene una primera parte argumentativa y una parte final con respuesta a las concretas peticiones de datos, información que podría haberse trasladado a los interesados de manera directa, si así se hubiese requerido.*

*Del primer bloque, en el que se acumulan razones para la supresión del impuesto, se obvia el punto 6, puesto que se refiere a un impuesto municipal ajeno al ámbito de actuación de la Comunidad Autónoma. En relación al resto de puntos, y dado que no hay ningún argumento distinto a los recogidos en la anterior queja, se recoge en este escrito una reflexión resumida y conjunta.*

*El argumento de que el impuesto solo lo paga la clase media y trabajadora ahorradora, consideramos que tiene una consistencia mediática y un poder de atracción indudables. Así lo evidencia el que este argumento suela esgrimirse frente a otros impuestos centrales como el IRPF, el IVA o el Impuesto sobre el Patrimonio. Más allá de su reiteración, no puede afirmarse que realmente sea así.*

*Se liga tal razonamiento a que no tributen las empresas (sobre lo que conviene recordar que efectivamente es así, pero que el beneficio engloba a pequeñas, medianas y grandes) y a la "emigración" de grandes fortunas, fenómeno que, hasta el momento, ni es relevante, ni deja de ser, en aquellos supuestos que puedan darse, un área de riesgo fiscal que los sucesivos planes de inspección de esta comunidad autónoma tratan con la relevancia que merece. Los resultados de esos planes evidencian que se vigila con especial celo cualquier cambio ficticio de residencia con un preponderante interés fiscal.*

*No obstante, hay que reconocer que la diferencia de tributación entre distintas Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA.) plantea una tensión entre principios constitucionales -la autonomía política y tributaria de las CC.AA. por un lado frente al principio de igualdad- que requiere una atención especial de valoración y decisión por parte de quien es titular del impuesto, en este caso concreto, el poder estatal.*

*En cualquier caso, conviene recordar que el impuesto se cedió en unas determinadas condiciones y que por tanto deberían ser las CC.AA. que más se han alejado de ellas las que dieran explicaciones y sobre las que debiera proyectarse también la supuesta conculcación de principios constitucionales.*

*En cuanto a los datos solicitados, se adjuntan en anexos distintos, señalando nuestra disposición a responder a cualquier razonamiento que esos datos puedan sugerir a quienes presentan la queja.*

*No obstante, para evitar demoras en las explicaciones que se nos puedan demandar a la vista de los datos, y aún ignorando qué supuesto uso o interpretación pretenda deducirse de ellos, anticipamos que si la finalidad de la petición es argumentar que el número de renunciadas a herencias o el número de procedimientos de apremio es elevado en Aragón por lo oneroso del impuesto, no parece subjetivo, parcial o interesado opinar que, siendo la comunidad autónoma que menos renunciadas tiene y que menos apremios incoa por este impuesto, los datos no van a respaldar dicha hipotética intención.*

*Añadir que resulta especialmente desconcertante el persistente hincapié en el argumento de las renunciadas a las herencias como manifestación del impacto del impuesto, cuando los datos acreditan precisamente todo lo contrario. Por tanto, conviene hacer una mención a la petición del número de renunciadas. Primero, para dejar claro que es un dato que tributariamente no es relevante y que por tanto no se puede proporcionar conforme a nuestras bases de datos. No obstante, ofrecemos los datos de una institución, a la que no puede alegársele parcialidad, como es el consejo general del notariado.*

*En segundo lugar, se apuntan dos ideas adicionales. La primera es que en algunos esquemas de planificación sucesoria la renuncia es una pieza de cierto interés. Es decir, revestir siempre al renunciante con la cualidad de persona en estado de necesidad, forzado por las circunstancias a renunciar a un caudal relicto, no resulta asumible. Y por otro lado, hay que volver a insistir en que CC.AA. que cita la plataforma quejosa como ejemplos de benignidad fiscal, presentan un índice de renunciadas superior al de la nuestra. Nos parece que cuanto mayor racionalidad y menos condicionantes previos se proyecten sobre este asunto, más fácilmente podría compartirse que, si se renuncia a una herencia, el motivo habitual será que los pasivos de la misma exceden a sus activos y que son más bien escasos los supuestos en que la carga impositiva "obligue" a esa renuncia."*

**Séptimo.-** Las reducciones, establece el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, deben practicarse por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado, y a continuación las de las Comunidades Autónomas.

El Estado tiene aprobadas las siguientes reducciones:

a) Por parentesco:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más

años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros 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, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

b) Por seguro de vida:

Con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una reducción del 100 por ciento, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario.

La reducción será única por sujeto pasivo cualquiera que fuese el número de contratos de seguros de vida de los que sea beneficiario, y no será aplicable cuando éste tenga derecho a la establecida en la disposición transitoria cuarta de esta ley.

La misma reducción será en todo caso aplicable a los seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público, y no estará sometida al límite cuantitativo establecido en el primer párrafo de esta letra, siendo extensible a todos los posibles beneficiarios, sin que sea de aplicación lo previsto en la disposición transitoria cuarta de esta ley.

c) Por empresa familiar:

En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese 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 artículo 4 de la Ley 19/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismo, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo el fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados

anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismo requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100

d) Por vivienda habitual:

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

e) Por bienes del Patrimonio Histórico:

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición "mortis causa" del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.

e) Por explotación agrícola:

La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición gozará de una reducción del 90 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite.

**Octavo.-** Las Comunidades Autónomas tienen aprobadas las siguientes reducciones y bonificaciones:

La Comunidad Autónoma de Aragón, y en base a las referidas competencias, tiene establecido en la Ley 10/2015, Texto Actualizado de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos, como reducción general la cantidad de 150.000 euros, siempre que el patrimonio preexistente del heredero sea

inferior a 402.678,11 euros; y una reducción por vivienda habitual del 99% del valor de la vivienda con el límite de 125.000 euros. Ambas reducciones no pueden superar la cantidad de 150.000 euros.

Las demás Comunidades tienen las siguientes reducciones, bonificaciones o deducciones:

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

-Reducción por vivienda habitual: hasta 123.000 euros de valor de la vivienda se aplica una reducción del 100%. Más de 242.000 euros de valor reducción del 95%.

-Reducción por parentesco: 250.000 euros del valor de los bienes.

2. Asturias, Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado:

-Reducción por vivienda habitual: hasta 90.000 euros se aplica una reducción de 99%. Más de 242.000 de valor el 95%

-Bonificación de la cuota: Hasta 150.000 euros un 100%, siendo el patrimonio preexistente inferior a 402.678,11 euros.

3. Baleares, Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado:

-Las adquisiciones por causa de muerte tendrán una reducción del 100 % del valor de la vivienda habitual del causante, con el límite de 180.000 euros.

- Hasta 700.000 euros se tributa a un tipo del 1%

4. Canarias, Decreto-legislativo 1/2009, 21 abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos:

-Reducción por vivienda habitual: hasta 200.000 euros se aplica una reducción del 99%

-Bonificación para Grupos I y II del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre: 99% sobre la cuota

5. Cantabria, Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cantabria, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado:

- Se establece una bonificación autonómica del 99%, 95% o 90% de la cuota tributaria en función de que la base imponible, no supere los 175.000 euros, 250.000 euros y 325.000 euros respectivamente, en las adquisiciones mortis causa de los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- Reducción del 98% del valor de la vivienda habitual.

6. Castilla La Mancha, Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

a) Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea inferior a 175.000 euros, una bonificación del 100 por ciento de la cuota tributaria.

b) Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea igual o superior a 175.000 euros e inferior a 225.000 euros, una bonificación del 95 por ciento de la cuota tributaria.

c) Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea igual o superior a 225.000 euros e inferior a 275.000 euros, una bonificación del 90 por ciento de la cuota tributaria.

d) Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea igual o superior a 275.000 euros e inferior a 300.000 euros, una bonificación del 85 por ciento de la cuota tributaria.

e) Declaraciones tributarias cuya base liquidable sea igual o superior a 300.000 euros, una bonificación del 80 por ciento de la cuota tributaria.

7. Castilla y León: Decreto Legislativo, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos:

- Reducción por parentesco: 300.000 euros

8. Cataluña, Ley 19/2010, del 7 de junio, del Impuesto sobre Sucesiones:

- Bonificación de la cuota tributaria del 99% entre cónyuges y sin límite y del 99%, hasta 100.000 euros, al 20%, a partir de 3.000.000 euros, para los hijos.

9. Extremadura, Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.:

- Reducción base imponible: 175.000

10. Galicia, Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado:

- Reducción de 400.000 euros para cónyuge e hijos.

11.- La Rioja, Ley 3/2017, de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017:

-En las adquisiciones «mortis causa» por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987 se aplicará una deducción del 99 % de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes, si la base liquidable es inferior o igual a 500.000 euros.

-La deducción será del 98 % para las bases liquidables que superen los 500.000 euros.

12.- Madrid, Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado:

-Los herederos incluidos en el los grupos I y II, de padres a hijos y entre cónyuges, tendrán derecho a aplicarse una bonificación del 99 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones.

13.- Murcia, Decreto Legislativo 1/2010 de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos:

-Reducción del 60% de la cuota a pagar.

14.- Valencia, Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos:

-Reducción por hijos: 100.000

-Reducción por vivienda: con el límite de 150.000 el 95% de reducción del valor de la vivienda.

-Bonificación del 50% para cónyuge e hijos mayores de 21 años.

15.- Navarra, Texto Refundido de las Disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre):

-Tarifa aplicable del 0.80 para Cónyuge, ascendiente o descendiente en línea recta

#### 16.- País Vasco:

En los tres territorios se aplica tras sus reducciones un tipo del 1,5 por 100

**Noveno** .- En Europa, y siguiendo el informe sobre la Situación del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones en la Unión Europea y otros países, año 2011, publicado en la Revista Tributaria del Colegio de Registradores de la Propiedad, el Impuesto de Sucesiones ha sido derogado en los siguientes países:

- Austria: Declarado Inconstitucional por el Tribunal Constitucional.
- Portugal
- Suecia
- Chipre
- Estonia
- Letonia
- Malta
- Rumanía

Existe el Impuesto sobre Sucesiones con importantes reducciones a favor de cónyuges e hijos o tipos muy reducidos en:

Alemania (reducción de 500.000 euros)

- Francia (cónyuge exento; por hijo 156.000 euros)
- Italia (reducción de 1.000.000 euros)
- Holanda (reducción de 600.000 euros para cónyuges)
- Gran Bretaña (reducción de 325.000 libras)
- Irlanda (cónyuge exento; reducción hijo 225.000 euros)
- Dinamarca (cónyuge exento; hijo 264.100 coronas danesas, aprox. 35.000 euros)
- Eslovaquia: exención total entre cónyuge y descendientes.
- Grecia: reducción de 95.000 cónyuges y 20.000 hijos. Tipos del 1% para inmuebles; 0.6 para acciones; 1.2 acciones no cotizadas y resto un 10%
- Noruega: exención al cónyuge y de 55.000 hijo

## II.- CONSIDERACIONES JURÍDICAS

**PRIMERA.-** La Constitución Española establece en su art. 31.1. 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”***, y el art 139 dispone que: ***“Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”***.

No cabe duda de que a la mera existencia de un gravamen sobre las sucesiones por causa de muerte y donaciones, sin entrar en su contenido, no se le puede poner tacha ni de legalidad ni de inconstitucionalidad, porque está formulado dentro de las competencias compartidas que en esta materia tienen reconocidas por la Constitución y por la ley tanto el Estado como la Comunidad Autónoma de Aragón ( art 133 y 149.1. de de la Constitución y leyes 29/1987 de 18 de diciembre, 22/2009 de 28 de diciembre de financiación autonómica). Indirectamente así lo ha reconocido el TC en sentencias en las que se ha ocupado de aspectos parciales de este tributo.

Hay que reconocer que es un impuesto histórico, base del sistema recaudatorio de otros tiempos, y que por eso ha sido criticado por hacendistas en cuanto que no encaja bien dentro de un sistema impositivo moderno que tiende a gravar más los beneficios que se producen que la fuente de riqueza que los genera. Por otra parte, dicen, la creación de sociedades, muchas de ellas exclusivamente patrimoniales, hizo que el impuesto dejara de gravar los grandes patrimonios bien organizados, para recaer sobre las clases medias o menos favorecidas. Incluso en los sistemas impositivos que lo mantienen, su peso con relación al producto interior bruto está en franco retroceso. Se argumenta en su contra que hay una doble imposición porque se paga por algo que ya se había pagado, especialmente cuando hay impuesto de patrimonio.

Algunos han querido ver en el impuesto un carácter confiscatorio y por tanto contrario a lo establecido en el art. 31.1. de la Constitución que establece que los impuestos, *en ningún caso, tendrán alcance confiscatorio*. Hay autores que consideran que esta declaración de la Constitución es más ideológica que jurídica y otros consideran que debería de haber dicho abusivo; sin embargo, reconociendo que es una norma con plena vigencia, como ha hecho la sentencia del TS de 10 de julio 1999, solo sería confiscatorio para el TC. (sentencias 150/ 1990, 14/1998 de 22 de enero y 233/1999 de 10 de diciembre) cuando *“privara al individuo de toda su riqueza”*. Esta postura jurisprudencial, que ni analiza con profundidad ni matiza mucho, haría que solo fuera confiscatorio un impuesto del 100%. Otros han ido más lejos: el Tribunal Constitucional alemán considera, desde 1995, que los impuestos patrimoniales no pueden superar el 50% y en Francia el Consejo Constitucional consideró ilegales los impuestos superiores al 75%. En todo caso, consideramos que con estos presupuestos no se puede, desde un punto de vista estrictamente jurídico, establecer la nulidad por confiscatoriedad de este impuesto.

**SEGUNDA.**- Dicho lo anterior hay que entrar a examinar si este impuesto es compatible con el principio de igualdad de todos los ciudadanos ante la ley, porque el principio de igualdad es un principio informador de todo el ordenamiento jurídico, conforme al art 1º de la Constitución y especialmente los arts. 14 cuando establece que: ***“todos los españoles son iguales ante la ley sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento... o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”*** y ratifica el art 31.1, ya citado, en materia impositiva cuando exige que ***“los impuestos han de ser iguales...”*** Y el art. 139 cuando establece: ***“Que todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier lugar del territorio español”***. De no serlo sería contrario a la Constitución y obligaría a actuar porque ésta en su art 9 considera que ***“corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo sea real y efectiva”***. El principio de igualdad en materia tributaria no es una formulación retórica de nuestra Constitución ni de la normativa europea, sino que es un principio general que informa todos los demás. La sentencia del Tribunal Europeo, TJUE de 3 de septiembre del 2014, ha dictaminado que establecer distinciones por razón de la nacionalidad o residencia entre ciudadanos europeos, a la hora de reconocer desgravaciones para pagar este impuesto es contrario a lo establecido en los tratados europeos y por eso deja sin efecto la normativa española en ese punto. Considera opuesto al principio de libre circulación de capitales, un efecto del principio de igualdad: ***“Las diferencias en el trato fiscal de las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre causantes residentes y no residentes en España y entre donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este”***. Es verdad que no toda desigualdad de trato supone una infracción del art 14 de la Constitución, sino que, como dice la sentencia del TC de 26 de abril 76/1999, solo será *cuando existe una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carezca de una justificación objetiva y razonable*.

Es cierto que el TC en Sentencias 37/87 y 96/2013 ha establecido que no es contrario al principio de igualdad reconocer cierta libertad normativa de las Comunidades Autónomas dentro de ámbito de sus competencias fiscales, porque ese es el modelo que establece la Constitución. Pero el reconocimiento de este ámbito competencial no permite dejar sin efecto este principio reconocido por otros preceptos del mismo valor. Así lo han venido a matizar diversas sentencias del TC como la de 40/2014 y 319/1993 en las que se establece que ***“el Estado y las Comunidades autónomas deben de garantizar una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservar una posición igual o común de todos los españoles mas allá de las diferencia de régimen jurídico que resultan inexcusablemente del legítimo ejercicio de la autonomía”***. En el mismo sentido la STC de 25 de abril 96/2002 declaró inconstitucional la normativa aprobada por el Gobierno Vasco de Medidas Fiscales urgentes de apoyo a la inversión ***“porque el ejercicio del principio de libertad de empresa ha de hacerse en condiciones de igualdad”***. En este impuesto, las diferencias que se pueden dar entre los que no pagan nada por razón de las exenciones y los que tributan por el 10, el 20 o más de su patrimonio son muy cuantiosas, porque los tipos son muy altos y no se ha tenido en cuenta a efectos fiscales cómo ha afectado el aumento del coste de la vida, o la

pérdida de valor respecto a los precios de adquisición a determinados bienes.

No parece que sea compatible con el principio de igualdad, por no ser objetivo ni razonable y expresamente contrario a lo establecido en el art 139.1 de la Constitución, que la residencia fiscal sea determinante a la hora de pagar este impuesto. La Constitución manifiesta que al establecer impuestos debe de tenerse en cuenta la capacidad económica, sin admitir excepciones por razón de domicilio o residencia fiscal. Aragón, tras la aplicación de la ley 10/2015 de 28 de diciembre está entre las Comunidades Autónomas en las que más se paga por este impuesto. Los datos que manejamos, que provienen de diversas fuentes (el último publicado el 20/8/2017, informe del Presidente del Colegio Nacional de Economistas Valentín Puig), son públicos y notorios y reflejan una realidad incuestionable.

Hay que tener en cuenta que algunas de las Comunidades en las que hay exenciones muy notorias son vecinas. Esto provoca el que haya desplazamientos reales del domicilio fiscal, fijando su residencia en otros lugares que dan un trato más favorable, produciendo un doble efecto perjudicial: pérdida de población, problema de esta Comunidad, y que durante todos los años que pasan hasta que se produce el fallecimiento tributan impuestos, en los que la Comunidad aragonesa tiene alguna participación, en otros lugares, con lo que habría que ver si verdaderamente compensa. Puede afectar también a las inversiones futuras. La Administración de la Comunidad manifiesta, en el escrito que nos ha dirigido, desconocer este hecho migratorio: es lógico, porque si lo hacen cumpliendo con la ley es legal y nada hay que objetar y si no se cumple, nadie lo va a confesar. Pero leyendo, viendo o escuchando lo que dicen los gobernantes de otras Comunidades Autónomas, Cataluña o Andalucía por ejemplo, sí que reconocen este fenómeno y además consideran que les perjudica. Los cambios de residencia fiscal los hay, no hay nada que objetar si se cumple con la ley, pero no están al alcance de todos.

**TERCERA.-** Tampoco este es un impuesto generalizado en Europa y en la OCDE. Con las cautelas debidas, pero habiendo utilizado varias fuentes, podemos constatar que hay un grupo importante de Estados donde nunca ha existido o se ha suprimido, como por ejemplo: Portugal, Austria, Suecia, Noruega, Hungría, Eslovenia, Eslovaquia y hasta 18 países más. Hay otros que establecen un tope que hace que la presión no pueda pasar del 5 o del 10% como por ejemplo Suiza e Italia; hay que reconocer que hay otros en los que existe, con mayor o menor cuantía, aplicándose solo en algunos casos a los grandes patrimonios y tendiendo en cuenta más o menos deducciones. Se alega por la Administración Tributaria aragonesa, en el extenso y razonado informe que nos ha enviado, que aunque esto puede ser cierto, habría que tener en cuenta el conjunto del sistema impositivo. Hacer este juicio de valor supera las posibilidades de la Administración y de esta Institución, porque son muchos los factores que habría que tener en cuenta, entre otros los servicios que se prestan a cambio de lo que se recauda. Por ejemplo en Suecia no hay impuesto de sucesiones, y sin embargo, la baja de maternidad retribuida dura dos años.

**CUARTA-** No parece que sea compatible con el sistema de igualdad el que haya patrimonios que por aplicación de la normativa estatal no estén gravados o tengan muy fuertes deducciones. La ley exime del pago de este impuesto a determinadas empresas o a patrimonios agrarios. No lo criticamos porque, como hemos dicho, corresponde a una concepción más moderna de la hacendística: el tender a gravar los beneficios que producen determinadas actividades en lugar de hacerlo con las fuentes que producen esa riqueza. Pero es obvio que no da igualdad de trato entre quien invierte sus ahorros en sociedades que cotizan en bolsa y que también crean puestos de trabajo y los que lo hacen de otra manera. Tampoco se tiene en cuenta que quien invierte en una vivienda, que luego alquila, también está cumpliendo una función social. Las inversiones en fondos, bolsa o en pisos de alquiler son las inversiones típicas de la clase media que ni sabe ni le compensa hacerlo a través de una sociedad patrimonial, ni puede cambiar de residencia fiscal y que por tanto es a la que más afecta este impuesto. Es la clase media previsora, que ahorra algo para mejorar la pensión de jubilación, la que está pagando este impuesto. Es fundamentalmente la clase media ahorradora y urbana, porque pese a que el valor de los inmuebles ha bajado, el de los valores catastrales ha aumentado de manera muy notable. Todo ello hace que en muchas Comunidades Autónomas hayan aumentado de manera muy significativa las renunciaciones a la herencia, fenómeno este del que tiene razón la Administración al decir que se produce menos en Aragón, porque por ley la herencia se entiende siempre aceptada a beneficio de inventario. La Administración aragonesa es consciente de que se ha producido un aumento desproporcionado de los valores que se dan a efectos fiscales a los inmuebles y por eso ha reducido los coeficientes que se aplican en casi treinta municipios entre las que no están incluidas las tres capitales de provincia. Si a todo ello añadimos que, según informa la Administración tributaria, solo pagan este impuesto el 10% de las herencias, no parece que se respete el principio inspirador del art. 31.1 de la Constitución cuando establece que **“todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”**.

**QUINTA-** Es por ello que este impuesto produce en la Comunidades donde existe un fuerte rechazo social. Son numerosas, 748, las quejas que nos han presentado y todavía más las firmas que se han recogido, En los medios de comunicación se citan 100.000. Pero aunque no tenga el mismo valor una firma ni la asistencia a una manifestación que un voto, no deja de ser un número tan considerable que no puede dejar de tenerse en cuenta. Es verdad que muchos de los que han firmado no lo tendrían que pagar, por eso el Gobierno ha establecido un simulador del impuesto, pero eso no quita valor a su firma.

**SEXTA-** ¿Que hacer ante esta situación? Hay una doble competencia: Estatal y de las Comunidades Autónomas. Desde ambas Administraciones se puede actuar. La Administración estatal puede dejar las cosas como están, con los graves desajustes y desigualdades que esto genera. Pero también puede modificar la ley marco suprimiendo, reduciendo o estableciendo un mínimo y un máximo a pagar atendiendo a las compensaciones que pudieran corresponderles a algunas Comunidades Autónomas. Pronunciarse por vía de recomendación sobre qué debe de hacer en este caso a nivel estatal supera las competencias que el Justicia de

Aragón tiene, por eso se remite al Defensor del Pueblo, para que teniendo en cuenta la argumentación del Justicia y lo que establecen los arts. 31.1. de la Constitución 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”**, y el art 139 dispone que: **“Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”**, actúe como estime procedente,

Lo más fácil sería subir los impuestos igualando por arriba, hasta el que más paga, y que paguen todos. Pero hay que tener en cuenta que este es un impuesto en recesión, mal visto, en cuanto que grava las fuentes productoras de riqueza en lugar de los beneficios que producen esa actividad. Por otra parte, antes de subir los impuestos lo primero que hay que hacer es tratar de racionalizar el gasto justificando todos los gastos. También, en esto reconocemos el esfuerzo y coincidimos con el Departamento de Hacienda que nos informa, que paguen los que no pagan. Habría que tener en cuenta si no hay otros impuestos mas justos en el reparto de la carga fiscal.

**SÉPTIMA.** Es verdad que este país ha pasado una etapa prolongada de crisis económica muy profunda, y que eso ha hecho que la actividad económica y con ello la recaudación disminuyera. Pero según datos oficiales del Ministerio de Hacienda en el primer semestre de este año la recaudación general de la Comunidad Aragonesa ha subido casi un 10% y la del impuesto de sucesiones casi el 25%. Es verdad que con la crisis económica había necesidades perentorias que cumplir, porque nadie puede pasar hambre, todo el mundo tiene que tener vivienda digna y acceso a la educación y sanidad. Pero afortunadamente, con el esfuerzo y sacrificio de muchos, la actividad económica está mejorando, aunque sea susceptible de mejorar; prueba de ello es que ha disminuido el número de personas sin empleo, de los que reclaman ayudas sociales. Por otra parte hay que tener en cuenta que si a lo largo de los años que ha durado la crisis los salarios han disminuido y se han aumentado los impuestos que gravan los bienes inmuebles, el impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio, los impuestos generados por plusvalías municipales sobre los carburantes, vertidos... se ha producido un auténtico recorte salarial y también fiscal que hay que empezar a corregir.

Este no es un impuesto que vaya dirigido a los grandes patrimonios que pueden hacer una planificación fiscal. Es muy fácil defender que paguen los que heredan de alguien que tiene algo aunque no sea mucho; pero eso no es justo, porque obtenerlo les ha costado mucha privación, esfuerzo y sacrificio. Muchos de estos ahorradores lo hacen pensando en poder vivir dignamente hasta el final de su vida, que no se sabe cuándo va a ser y ahora hay más posibilidades de que dure, sin que la Administración o sus hijos se tengan que hacerse cargo de ellos, o con el menor coste. Este impuesto no lo incentiva y además fomenta las donaciones en vida que luego tantos problemas plantean. A la Comunidad también le sale más rentable que uno pueda vivir en su casa administrando sus propios fondos que

tenerlo que asistir en una residencia. No puede desdeñarse porque es natural el que se ahorre pensando en ayudar algo a sus hijos porque muchos lo tienen bien difícil. La incertidumbre que pesa sobre las pensiones también puede influir.

Es por ello que hay que sugerir al Gobierno de Aragón que, sin perjuicio de que plantee al Gobierno Central, donde corresponda, una modificación legal y, en la medida que la recaudación está aumentando, se plantee reducir la carga fiscal haciéndolo menos gravosa.

**OCTAVA.-** Un último tema puntual que se plantea en esta queja: el tratamiento fiscal de la fiducia sucesoria aragonesa. Es verdad que desde su origen ha habido una fuerte controversia entre los foralistas y los encargados de administrar la Hacienda pública, en relación con el tratamiento fiscal de esta figura tan aragonesa. Tras publicarse la Compilación, de la que ahora se cumplen 50 años, la primera liquidación de este impuesto le correspondió hacerla a la Abogacía del Estado de Zaragoza y, pese a que el Abogado Sr. Lorente Sanz fue uno de los impulsores de la Compilación y el representante de Aragón en la Comisión Española de Codificación, se mantuvo que había que tributar desde el momento del fallecimiento del causante, aunque solo había una mera expectativa de quien pudiera ser heredero y no en de la adquisición definitiva de los bienes por uno o varios herederos. Soy testigo de cómo para tratar de evitar esa interpretación, en la Comisión Asesora de Derecho civil se introdujo la frase *“a todos los efectos legales la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción”*. Las Cortes lo aprobaron como Ley especial de Sucesiones y dentro del Código Foral, actual art. 448 del Código foral. Con esta redacción la Administración aragonesa tendría base legal para esperar a liquidar al momento de la adquisición definitiva. Es verdad sin embargo, lo que dice el Departamento de Hacienda del Gobierno de Aragón, que el ámbito legislativo civil y el fiscal, como el de unas Administraciones respecto a otras son independientes y no vinculantes, porque así lo ha declarado jurisprudencia constante del Tribunal Supremo, aunque pueda dar lugar a soluciones injustas, como que pueda tener distinto valor un bien a la hora de expropiar, menor, que a la hora de pagar impuesto. Pero aunque esta cuestión desde un punto de vista técnico es irreprochable a nuestro juicio lo que se plantea es una cuestión política: ¿Hasta donde se quiere llegar en la defensa de las instituciones forales? Porque hay que reconocer que el tratamiento fiscal tiene en este caso una enorme trascendencia. Esta queja no es la primera vez que se plantea ni a este Gobierno ni a los anteriores. La postura ha sido siempre la misma, como lo ha sido la del Justicia de Aragón que entre sus funciones específicas tiene la defensa del Derecho Foral.

### III.- RESOLUCIÓN

Vistos los antecedentes de hecho y consideraciones realizadas, y en ejercicio de las facultades que a esta Institución confiere el artículo 22 de la Ley 4/1985, de 27 de junio, reguladora del Justicia de Aragón, he resuelto efectuar la siguiente **SUGERENCIA**:

Al Gobierno de Aragón para que, teniendo en cuenta que la recaudación está aumentando, se plantee reducir la carga fiscal del impuesto de sucesiones y donaciones, aumentando las bonificaciones y exenciones fiscales, haciéndolo menos gravoso. Y ello, sin perjuicio de que plantee al Gobierno Central una modificación legal en el sentido antes apuntado.

Remítase y sométase a la consideración del Defensor del Pueblo este informe.

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

**Zaragoza, a 4 de septiembre 28 de agosto de 2017**

**EL JUSTICIA DE ARAGÓN (e.f.)**

**FERNANDO GARCÍA VICENTE**